



الجزء الأول

طبعة ٢٠١٤

المحاسبة المالية والتكاليف

مؤهل

"محاسب إداري دولي عربي معتمد (IACMA)"

info@iascasociety.org | www.iascasociety.org

منهاج مُحاسِب إداري دولي عربي مُعتمد

الجزء الأول:المُحاسَبة الماليّة والتّكاليف

حقوق التأليف محفوظة © 2012 للمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. جميع الحقوق محفوظة.

ينشر عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين:

ص.ب: 922104، عمان 11192

هاتف: 5100900-6-962+

فاكس: 5100901-6-962+

عمان-المملكة الأردنية الهاشمية

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: 1403/4/2012

جميع الحقوق محفوظة، ولا يجوز إعادة ترجمة أي جزء من المطبوعات التي يصدرها المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين أو إعادة طبعها أو نسخها أو إستخدامها بأية شكل من الأشكال جميعها أو بعضها أو بإستخدام أية وسائل إلكترونية أو ميكانيكية أو غيرها من الوسائل المعروفة في الوقت الراهن أو التي سيتم اختراعها فيما بعد، بما في ذلك التصوير والتسجيل أو أي نظام لتخزين المعلومات وإسترجاعها دون إذن خطي مسبق من المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

لا يتحمل المجمع والناشرون مسؤولية أية خسارة تحدث لأي من الأشخاص الذين يتصرفون أو يمتنعون عن التصرف بالإعتماد على المادة الواردة في هذا المنشور، سواءً كانت الخسارة ناجمة عن الإهمال أو خلاف ذلك.

إن النص المعتمد لمنهاج محاسب إداري دولي عربي معتمد، هو النص الذي نشره المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين باللغة العربية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من المجمع. الرجاء إرسال المطبوعات والقضايا المتعلقة بحقوق التأليف إلى:



بريد إلكتروني: info@iascasociety.org

موقع إلكتروني: www.iascasociety.org

إلى زملاء المهنة العرب

بكل إعتزاز أقدم منهاج المواد الدراسية لشهادة محاسب إداري دولي عربي معتمد والذي أعد وفق أعلى المعايير الدولية وذلك هدية إلى زملاء المهنة العرب من خريجي المحاسبة والمحاسبين الممارسين في القطاع العام والخاص.

لقد بذلت جهود مضنية شارك فيها نخبة مختارة من الأساتذة المعروفين من عدد من الجامعات العربية والأجنبية، إلى أن تم إنجاز كتب المنهاج وتقييمها علمياً ووضعها بتصرف طلبة المجمع والجامعات العربية بما تحتويه من معلومات متطورة مواكبة للمستجدات في علم المحاسبة والإدارة والمراجعة والإقتصاد وتقنية المعلومات، وبذلك يكون المجمع الهيئة المهنية العربية الوحيدة التي تدرس وتؤهل وفق المنهاج الدولي.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير لكل من ساهم وعمل بجد وإخلاص لإعداد مواد المنهاج، وكل أمنيات الخير والنجاح للدارسين ولكل زميل وطالب علم يعمل جاهداً على تطوير قدراته المهنية والعلمية.

وختاماً أتقدم بخالص الشكر للزميلين الدكتور أسامة علي طبارة والدكتور عبد السلام كشادة على دعمهما للعلم والمهنة وعلى مساهمتهما المهنية والفنية في مسيرة المجمع.

عمّان في 30 إبريل 2012

طلال أبوغزاله

رئيس مجلس الإدارة

المحتويات

****

محور المحاسبة المالية

الفصل الأول: أساسيات المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- طبيعة المحاسبة المالية وما يميزها عن فروع المحاسبة الأخرى.
- مستخدمو القوائم المالية وطبيعة البيانات التي يحتاجونها.
- القوائم المالية الرئيسية.
- البيانات التي تقدمها الميزانية ومدى الفائدة التي يتوقع الحصول عليها من القائمة.
- البيانات التي تقدمها قائمة الدخل ومدى الفائدة التي يتوقع الحصول عليها من القائمة.
- البيانات التي تقدمها قائمة التغير في حقوق الملكية ومدى الفائدة التي يتوقع الحصول عليها من القائمة.
- البيانات التي تقدمها قائمة التدفقات النقدية ومدى الفائدة التي يتوقع الحصول عليها من القائمة.

1. مقدمة

هناك عدة فروع للمحاسبة منها على سبيل المثال لا الحصر المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات ونظم المعلومات المحاسبية. تهتم المحاسبة المالية بتسجيل العمليات المالية عند حدوثها لدى المنشأة ومن ثم تصنيف هذه العمليات وتلخيصها وعرضها على شكل قوائم مالية يتم تزويدها للأطراف ذات العلاقة (خارجية وداخلية) التي لها مصالح واهتمامات بالمنشأة.

وتعتبر المحاسبة المالية وسيلة الإتصال الرئيسة بين المنشأة والأطراف الخارجية والتي يتم من خلالها إيصال البيانات المالية للأطراف ذات العلاقة لمساعدتها في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية.

يجب أن تكون البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية مفيدة للأطراف الخارجية المهتمة بأمور المنشأة وذلك لمساعدتها في التعرف على الأداء المالي للمنشأة ووضعها المالي. وحتى تكون البيانات مفيدة يجب أن تتصف بالملائمة والموثوقية. وبخلاف المحاسبة الإدارية التي تهدف إلى تزويد الأطراف الداخلية بالمعلومات التي تحتاجها ولا يوجد معايير ومبادىء ملزمة يتوجب إتباعها في عملية إعداد البيانات الخاصة بها؛ تركز المحاسبة المالية على تزويد الأطراف الخارجية للمنشأة مثل المستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية بالمعلومات التي تحتاجها تلك الأطراف وذلك من خلال قوائم مالية يتم إعدادها ونشرها بموجب معايير ومبادىء وأسس محاسبية متعارف عليها يتم الإلتزام بها في مراحل إعداد القوائم المالية. كما تتصف البيانات المالية التي تقدمها المحاسبة المالية بخضوعها للتدقيق من قبل مدقق الحسابات الخارجي لإضفاء مزيد من المصداقية والموثوقية عليها.

2. معايير المحاسبة

في سبيل الحصول على قوائم مالية تتصف بالموثوقية والإتساق، يتم إعداد تلك القوائم وفقاً لمعايير محاسبية مقبولة قبولاً عاماً. وهناك العديد من الهيئات المهنية التي تقوم بإصدار المعايير والأسس المحاسبية منها على سبيل المثال لا الحصر مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) في أمريكا.

وفي ظل العولمة وانتشار الشركات الدولية، أصبح هناك حاجة لوجود معايير مقبولة عالمياً لدى دول العالم، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى ما يلي:

1. وجود جهة مهنية تهتم بتنظيم عملية إصدار معايير محاسبية مقبولة عالمياً.
2. وجود درجة من الإتساق في الطرق والسياسات والمبادىء المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
3. تلبية الحد الأدنى من الإفصاح عن البيانات التي تحتاجها الأطراف ذات العلاقة.

ولتلبية ما سبق تشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Committee Standards) عام 1973، وقد جاءت فكرة إعداد ونشر معايير المحاسبة الدولية من خلال مؤتمر المحاسبة الدولي الذي عقد في سيدني بأستراليا عام 1972. ومع حلول العام 2000 كان مجلس معايير المحاسبة الدولي يضم 152 هيئة محاسبية من 112 دولة، وبحلول العام 2010 كان هناك 115 دولة تتبنى المعايير الدولية أو تسمح باستخدامها. وقد نشرت لجنة

معايير المحاسبة الدولية 41 معيار محاسبي دولي منذ تأسيسها عام 1973، بعض هذه المعايير حذف والبعض الآخر تم تعديله عدة مرات وهناك معايير أخرى جرى دمجها.

في العام 2001، تم تغيير اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية ليصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB Board International Accounting Standards. في العام 2001 قام المجلس الذي حل محل اللجنة بالعمل على مجموعة أخرى من المعايير أطلق عليها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (International Financial Reporting Standards (IFRS)، ومع حلول العام 2011 كان قد صدر 9 معايير دولية لإعداد التقارير المالية. وتمثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إمتداداً لمعايير المحاسبة الدولية البالغ عددها 41 معيار، حيث تم من خلال بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل المعيار رقم (8) تعديل وتنقيح لبعض معايير المحاسبة الدولية. ويجب التنويه إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يملك القوة لإجبار الشركات أو المؤسسات على تبني المعايير التي يقوم بإعدادها ونشرها[1].

3. نظام القيد المزدوج

تقوم المحاسبة المالية على نظام القيد المزدوج وذلك لغايات تسجيل العمليات المالية عند حدوثها ومن ثم تصنيفها واعداد القوائم المالية. وتقوم فكرة القيد المزدوج على أن لكل عملية مالية تحدث في المنشأة طرفان أحدهما مدين والآخر دائن، مع وجوب تساوي قيمة الطرف المدين والطرف الدائن. وتعرف العملية المالية بأنها كل عملية يكمن التعبير عنها بوحدات نقدية وتؤدي إلى تغيير في أصول أو إلتزامات المنشأة أو حقوق الملكية، ويكون لها طرفان أحدهما مدين والآخر دائن. ومن الأمثلة على العمليات المالية إقتراض المنشأة من البنك ودفع المنشأة مصاريف الرواتب.

وباستخدام نظام القيد المزدوج فإن مراحل الدورة المحاسبية تتم على النحو الآتي:

1. تحديد العمليات المالية التي تحدث في المنشأة.
2. قياس العمليات المالية بوحدات النقد.
3. تحديد الحسابات التي تأثرت نتيجة العمليات المالية.
4. تحديد مقدار الزيادة أو النقصان في الحسابات التي تأثرت بالعمليات المالية.
5. تسجيل العمليات المالية في المستندات المحاسبية ودفاتر اليومية عن طريق القيود المحاسبية.
6. ترحيل القيود المحاسبية إلى دفتر الأستاذ.
7. إعداد ميزان المراجعة.
8. إعداد قيود التسويات اللازمة.
9. إعداد القوائم المالية.

[1] للإطلاع على ملخص لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يرجى الدخول إلى الموقع التالي:
http://www.iasplus.com/standard/standard.htm

نظام القيد المفرد

تستخدم بعض المنشآت نظام بديل لنظام القيد المزدوج هو نظام القيد المفرد، حيث لا تستخدم المنشآت التي تعتمد نظام القيد المفرد حسابات أصولية وكاملة وإنما تكتفي بمسك حسابات للذمم المدينة والذمم الدائنة. وحتى تتمكن هذه المنشآت من تحديد نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة تقوم بجرد أصولها وإلتزاماتها في نهاية كل فترة مالية ومن ثم إيجاد صافي قيمة الأصول أي حقوق الملكية. وبمقارنة صافي الأصول في بداية الفترة مع صافي الأصول في نهاية الفترة يتم تحديد ربح أو خسارة الفترة، حيث تكون النتيجة ربح في حالة زيادة صافي الأصول في نهاية الفترة عما كانت عليه في بداية الفترة وتكون خسارة في حالة العكس.

مثال (1)

يمتلك زيد منشأة فردية وفي 2011/1/1 كانت الأصول التي يمتكها زيد والإلتزامات المستحقة على المنشأة كما يلي:

5000 دينار	نقدية
15000	ذمم مدينة
65000	بضاعة
10000	أثاث ومعدات
12000	ذمم دائنة

أما في 2011/12/31 وعند جرد أصول المنشأة وإلتزاماتها فظهرت على النحو التالي:

4000 دينار	نقدية
20000	ذمم مدينة
80000	بضاعة
6000	أثاث ومعدات
15000	ذمم دائنة

وقد سحب زيد خلال العام 2011 مبلغ 4000 دينار نقداً من المنشأة لإستعماله الشخصي.

المطلوب: تحديد نتيجة أعمال منشأة زيد من ربح أو خسارة للعام 2011.

حل مثال (1)

تبلغ صافي الأصول (حقوق الملكية) في 2011/1/1 مبلغ 83000 دينار (5000 + 15000 + 65000 + 10000 – 12000).

أما صافي الأصول (حقوق الملكية) في 2011/12/31 فتبلغ 95000 دينار (4000 + 20000 + 80000 + 6000 – 15000).

وبالتالي فإن نتيجة أعمال المنشأة عن العام 2011 = 950000 – 83000 + 4000 (المسحوبات الشخصية) = 16000 دينار.

4. أساس الإستحقاق والأساس النقدي

يستخدم في المحاسبة المالية أساسان للإعتراف بالإيرادات والمصاريف التي تحدث خلال الفترة، هما أساس الإستحقاق والأساس النقدي. يستخدم أساس الإستحقاق من قبل المنشآت الهادفة للربح نظراً لأنه أكثر ملائمة في إظهار نتيجة أعمال المنشأة ووضعها المالي، أما الأساس النقدي والذي يعتبر أكثر سهولة في التطبيق من أساس الإستحقاق فيستخدم من قبل بعض المنشآت غير الهادفة للربح والقطاع الحكومي.

يقوم أساس الإستحقاق على الإعتراف بالإيرادات الخاصة بكل فترة عند تحقق الإيراد وبغض النظر عن المبلغ النقدي المقبوض عن الإيراد. وحسب أساس الإستحقاق يتحقق الإيراد عند عملية بيع البضاعة أو تقديم الخدمة. أما المصاريف فيعترف بها عند إستفادة المنشأة من الخدمة وبغض النظر عن المبلغ النقدي المدفوع عن المصروف.

أما الأساس النقدي فيتم بموجبه الإعتراف بالإيرادات في الفترة التي تقبض الإيرادات فيها نقداً، أما المصاريف فيعترف بها في الفترة التي تدفع فيها نقداً.

5. القوائم المالية الرئيسية

يتم من خلال المحاسبة المالية إعداد ونشر أربع قوائم مالية رئيسية تمثل هذه القوائم ملخص للأحداث الإقتصادية التي حدث في المنشأة خلال الفترة أو الفترات السابقة. وتتمثل القوائم المالية في الآتي:

1. الميزانية (قائمة المركز المالي)
2. قائمة الدخل
3. قائمة التغير في حقوق الملكية (قائمة الأرباح المحتجزة)
4. قائمة التدفقات النقدية
5. الإيضاحات المرافقة للقوائم، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.

ويطلق على القوائم المالية أعلاه بالقوائم المالية ذات الغرض العام، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1)، فإن القوائم المالية ذات الغرض العام تعد لتلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية الذين لا يملكون سلطة الحصول على البيانات أو الحصول على قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة. ويتوجب على المنشأة إعداد القوائم المالية مرة واحدة على الأقل في السنة، إلا أن هناك العديد من المنشآت تقوم بإعداد ونشر القوائم المالية بشكل نصف سنوي أو ربع سنوي.
وقبل شرح القوائم أعلاه سنتعرض في الجزء التالي من الفصل لأهم مستخدمي القوائم المالية وطبيعة ما تحتاجه كل فئة من بيانات.

6. مستخدمو القوائم المالية

هناك العديد من الأطراف ممن يلجؤون إلى استخدام البيانات والقوائم المالية المنشورة من قبل المنشآت وذلك بهدف مساعدتهم في عملية ترشيد القرارات الإقتصادية. ويمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى فئات داخلية وفئات خارجية.

6.1 الفئات الداخلية

تحتاج هذه الفئة إلى البيانات والتقارير من المحاسبة المالية لمساعدتها على إتخاذ القرارات المتعلقة بالأمور التشغيلية للمنشأة، وتتضمن هذه الفئة إدارة المنشأة وخصوصاً مجلس الإدارة والإدارة العليا والوسطى والعاملين في المنشأة. وتهتم الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالتعرف على الأداء المالي للمنشأة للفترة السابقة في محاولة لتقييم الأداء وتحديد نقاط القوة والضعف للإستفادة من ذلك لغايات إتخاذ القرارات والتخطيط والمتابعة.

أما العاملين في المنشأة فإن مجال إهتمامهم ينصب بشكل أساسي على الإستفادة من البيانات المالية في عمليات التفاوض المتعلقة بالأجور والرواتب المدفوعة لهم. كما يهتم الموظفون في المنشأة بالتعرف من خلال القوائم المالية على مدى ربحية المنشأة ونجاحها وإستمراريتها، مما سيساعد الموظف في إتخاذ قرار البقاء في المنشأة أو البحث عن عمل آخر في منشأة أخرى.

6.2 الفئات الخارجية

تهتم هذه الفئة بتحديد ما إذا كان التعامل مع المنشأة سيكون مفيداً لها أم لا. وتشمل الفئات الخارجية الآتي:

- المستثمرون الحاليون والمتوقعون: والذين يحتاجون إلى البيانات المالية لمساعدتهم في إتخاذ القرار الخاص بالإستثمار في المنشأة أو بيع ما لديهم من إستثمارات.
- الدائنون والمقرضون: والذين يهتمون بمعرفة الوضع المالي للمنشأة وقدرتها على تسديد الإلتزامات المستحقة عليها.
- المحللون الماليون: والذين يقومون بوظيفة تقديم الإستشارات المالية للمستثمرين والأطراف الأخرى حول ربحية المنشأة ومركزها المالي.
- الجهات الحكومية: والتي تضم أكثر من جهة مثل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات والتي تهتم باحتساب الضريبة المستحقة على المنشأة وتحصيلها، والجهات الرقابية مثل البنك المركزي والذي يهتم بمتابعة بعض القطاعات للتأكد من تقيدها بالتعليمات الخاصة بمجال نشاطها.

كما يمكن تقسيم متسخدمي القوائم المالية إلى مستخدمين لهم مصالح مباشرة بالمنشأة ومستخدمين لهم مصالح غير مباشرة في المنشأة.

6.3 المستخدمين ذوي المصالح المباشرة بالمنشأة: وتمثل الفئات التي لها مصلحة أو ارتباط مباشر بالمنشأة، وأهم الفئات التي تشملها هذه الشريحة:

- الإدارة
- المساهمون والمستثمرون الحاليون والمستقبليون
- الموردون والدائنون
- العاملون في المنشأة

6.4 المستخدمون ذوي المصالح غير المباشرة بالمنشأة: وتمثل الفئات التي لها مصلحة أو ارتباط غير مباشر بالمنشأة حيث يقدمون للمنشأة النصح والإرشاد أو يكونون ممثلين لفئات لها مصلحة مباشرة في المنشأة، وأهم الفئات التي تشملها هذه الشريحة:

- الجهات الرقابية الحكومية
- المحللون الماليون
- الجمهور

وتجدر الإشارة إلى وجود بعض التشابه في البيانات المالية التي تحتاجها الأطراف المختلفة المشار إليها أعلاه، إلا أنه بالمقابل هناك بعض الإختلافات في إحتياجات كل فئة مقارنة مع الفئات الأخرى نتيجة وجود بعض الإختلافات في إهتمامات ومصالح هذه الفئات في المنشأة. فغالبية الفئات أعلاه تهتم بربحية المنشأة ومركزها المالي، وبالمقابل قد ينصب الإهتمام الأساسي للجهات الرقابية على مدى تقيد المنشأة بالقوانين والتعليمات.

ونظراً لصعوبة إعداد قوائم مالية منفصلة خاصة بكل فئة من الفئات أعلاه، فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، وكما سبق الإشارة إليه أعلاه، يتطلب من المنشأة إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تهدف إلى تزويد غالبية المستخدمين بما يحتاجونه من معلومات تساعدهم في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية. وقد أشار معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى أنه لا يمكن تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية عن طريق القوائم المالية ذات الغرض العام، وبالتالي فإن تلك القوائم تركز على العامل المشترك في البيانات المالية التي يتطلبها مستخدموا القوائم المالية والتي من شأنها مساعدة متخذ القرار في تقييم ربحية المنشأة وقدرتها على تسديد إلتزاماتها وفي توليد تدفقات نقدية مستقبلية.

وقد أشار المعيار إلى أن التركيز الأساسي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية يجب أن يكون على المستثمرين في المنشأة، نظراً لأنها أكثر الفئات تحملاً للمخاطرة. كما أن تلبية إحتياجات فئة المستثمرين من البيانات المالية سيلبي في الغالب إحتياجات معظم الفئات الأخرى. وللإستفادة من البيانات المالية المنشورة في القوائم المالية يتوجب أن يتوفر لدى مستخدمي تلك البيانات حد أدنى من المعرفة بالمحاسبة والمبادىء المحاسبية.

7. أولاً: الميزانية (قائمة المركز المالي)

الميزانية أو ما يطلق عليها بقائمة المركز المالي هي قائمة تحتوي على الأصول التي تمتلكها المنشأة والإلتزامات المستحقة عليها والأموال المقدمة من المالكين وذلك في لحظة زمنية معينة. ويمكن النظر إلى الميزانية على أنها قائمة تظهر مصادر الأموال المتاحة للمنشأة (الإلتزامات وحقوق المالكين) وكيفية توظيف أو استخدام هذه الأموال (الأصول). ويعود سبب تسمية هذه القائمة بالميزانية نظراً لأن مجموع الأصول المملوكة من قبل المنشأة يجب أن تساوي دائماً مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية، وهذا ما يعرف بمعادلة الميزانية والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

معادلة الميزانية: الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

ويتم عرض الميزانية بطريقتين: الأولى على شكل T Account حيث تظهر الأصول على الجانب الأيمن بينما تظهر الإلتزامات وحقوق الملكية على الجانب الأيسر. أما الطريقة الثانية فيتم بموجبها عرض الميزانية على شكل تقرير حيث تظهر الأصول في البداية ثم تليها الإلتزامات وحقوق الملكية.

أما أهم فوائد وأهداف الميزانية فتتمثل في الآتي:

1. التعرف على مدى توفر السيولة الكافية لدى المنشأة وقدرتها على تسديد إلتزاماتها في الأجل القصير.
2. التعرف على الرفع المالي لدى المنشأة وبالتالي الحكم على قدرة المنشأة على تسديد إلتزاماتها طويلة الأجل. ويمثل الرفع المالي نسبة الديون المستحقة على المنشأة إلى إجمالي حقوق الملكية.
3. تقدير المخاطرة التمويلية للمنشأة والتي تقاس من خلال علاقة كل من الأصول وحقوق الملكية بالإلتزامات المستحقة على المنشأة. ففي حالة زيادة نسبة الإلتزامات إلى الأصول وحقوق الملكية تزداد المخاطرة التمويلية للمنشأة أي إحتمالية عدم قدرتها على تسديد إلتزاماتها.
4. تبين الميزانية هيكل الأصول وتحليل حسابات الميزانية يساعد على تحليل كيفية استغلال وتوظيف الأموال المتاحة لديها وكيفية الحصول على هذه الأموال.

7.2 تصنيف بنود الميزانية

تصنف الحسابات الظاهرة في الميزانية على أنها حسابات حقيقية أو دائمة حيث يجري تدوير (تحويل) أرصدة الحسابات الظاهرة في الميزانية في نهاية الفترة لتصبح أرصدة بداية الفترة التالية.

وتصنف الأصول في الميزانية إلى مجموعتين رئيسيتين هما: الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة. كما يجري تصنيف الإلتزامات إلى مجموعتين رئيسيتين هما: الإلتزامات المتداولة والإلتزامات غير المتداولة. أما حقوق الملكية فتظهر في مجموعة واحدة تضم العديد من الحسابات وكما سيتم شرحه في الأجزاء التالية من هذا الفصل.

مثال (2)

يعرض الجدول رقم (1) ميزانية لإحدى الشركات التجارية والتي سيتم الاعتماد عليها في شرح أجزاء وعناصر الميزانية.

الجدول رقم (1) شركة الحرية التجارية المساهمة العامة المحدودة
قائمة المركز المالي كما هي في 2010/12/31

	الأصول		**الإلتزامات وحقوق الملكية**
	الأصول المتداولة		**الإلتزامات المتداولة**
12000	النقدية والنقدية المكافئة	80000	ذمم دائنة
18000	الإستثمارات المالية قصيرة الأجل (للمتاجرة)	5000	مصاريف مستحقة الدفع
		2000	إيراد عقار غير مكتسب
120000	ذمم مدينة	25000	ضرائب دخل مستحقة الدفع
240000	بضاعة آخر المدة (المخزون)	30000	الجزء المتداول من قرض طويل

5000	مصاريف مدفوعة مقدماً		الأجل
395000	**مجموع الأصول المتداولة**	142000	**مجموع الإلتزامات المتداولة**
	الأصول غير المتداولة		**الإلتزامات غير المتداولة**
	الإستثمارات المالية طويلة الأجل	20000	أوراق دفع طويلة الأجل
15000	إستثمارات متاحة للبيع	140000	قرض بنك
125000	إستثمارات في الشركات الحليفة		500000 سندات
240000	إستثمارات في الشركات التابعة	480000	(20000) يطرح خصم إصدار سندات
380000	**مجموع الإستثمارات المالية طويلة الأجل**	35000	مخصص تعويض نهاية الخدمة
		45000	إلتزامات عقود استئجار تمويلي
380000	**الممتلكات والمصانع والمعدات**	720000	**مجموع الإلتزامات غير المتداولة**
29000	**عقارات إستثمارية**		
	الأصول غير الملموسة		
50000	الشهرة		**حقوق الملكية**
40000	براءة إختراع	100000	رأس مال أسهم ممتازة 8%
20000	علامة تجارية	250000	رأس مال أسهم عادية
110000	**مجموع الأصول غير الملموسة**	30000	رأس المال الإضافي
		68000	أرباح محتجزة
	الأصول غير المتداولة الأخرى	29000	فائض إعادة التقويم
4000	ضريبة دخل مؤجلة (أصل)	(25000)	يطرح أسهم خزينة
16000	ذمم مدينة أخرى طويلة الأجل	452000	**مجموع حقوق الملكية**
20000	**مجموع الأصول غير المتداولة الأخرى**		
1314000	**مجموع الأصول**	**1314000**	**مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية**

7.2.1 الأصول

تتضمن الأصول البنود التالية:

7.2.1.1 الأصول المتداولة

تمثل الأصول المتداولة وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الأصول التي تمتلكها المنشأة وتنوي بيعها أو استخدامها أو تحصيل قيمتها خلال دورة تشغيلية واحدة. والدورة التشغيلية هي متوسط الفترة الزمنية اللازمة لشراء البضاعة وبيعها وتحصيل قيمتها، وفي حالة المنشآت الصناعية تمتد الفترة التشغيلية لتشمل متوسط الفترة الزمنية اللازمة لشراء المواد الخام ومن ثم تصنيعها وبيعها وتحصيل قيمتها. كما تتضمن الأصول المتداولة الأصول التي تحتفظ بها المنشأة لغايات المتاجرة بها خلال مدة لا تزيد عن 12 شهر من تاريخ إعداد الميزانية، كما تتضمن الأصول المتداولة النقدية والنقدية المكافئة والتي لا يوجد قيود على استعمالها.

	الأصول المتداولة
12000	النقدية والنقدية المكافئة
18000	الإستثمارات المالية قصيرة الأجل (للمتاجرة)
120000	ذمم مدينة
240000	بضاعة
5000	مصاريف مدفوعة مقدماً
395000	**مجموع الأصول المتداولة**

يتم عرض الأصول المتداولة في العادة حسب درجة سيولتها حيث تعرض النقدية أولاً يليها الإستثمارات المالية قصيرة الأجل فالذمم المدينة ثم البضاعة وأخيراً المصاريف المدفوعة مقدماً. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتطلب تصنيف جميع الديون التجارية المستحقة للمنشأة على العملاء نتيجة عمليات بيع البضاعة أو تقديم الخدمات ضمن الأصول المتداولة حتى لو كانت تستحق التحصيل خلال فترة تتجاوز السنة. كما يتطلب المعيار تصنيف جميع ما لدى المنشأة من بضاعة ضمن الأصول المتداولة حتى لو كانت تلك البضاعة تكفي لتغطية إحتياجات المنشأة من البضاعة لفترة مالية تتجاوز السنة أو الدورة التشغيلية.

7.2.1.2 الأصول غير المتداولة

يتم عرض الأصول غير المتداولة حسب سهولة تحويلها إلى نقدية وليس حسب درجة سيولتها. وتتضمن الأصول غير المتداولة عدة مجموعات هي:

7.2.1.3 الإستثمارات المالية طويلة الأجل: وتشمل الإستثمارات المالية في الأسهم والسندات والأدوات المالية الأخرى التي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها لفترة طويلة، ويندرج تحت هذه المجموعة ما يلي:

1. إستثمارات متاحة للبيع: وهي الإستثمارات التي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها لفترة طويلة بهدف الإستفادة من توزيعات الأرباح الخاصة بها والتغير في أسعارها في السوق.
2. إستثمارات في الشركات الحليفة: وتمثل الإستثمارات في المنشآت الأخرى والتي تمتلك المنشأة من أسهمها أو رأسمالها نسبة تتراوح بين 20% إلى 50%. ففي حالة تملك المنشأة (أ) لـ 30% من أسهم الشركة (ب)، تصبح الشركة (ب) شركة حليفة بالنسبة للشركة (أ)، ويصبح للشركة (أ) في هذه الحالة نفوذ على الشركة (ب).
3. إستثمارات في الشركات التابعة: وتمثل الإستثمارات في أسهم الشركات الأخرى والتي تصل فيها نسبة تملك المنشأة إلى أكثر من 50% من أسهم شركة أخرى. فإذا افترضنا أن الشركة (أ) تمتلك 80% من أسهم الشركة (ب) فإن الشركة (ب) تصبح شركة تابعة ويطلق على الشركة (أ) شركة قابضة، حيث تصبح للشركة (أ) سيطرة على القرارات المالية والتشغيلية في الشركة (ب).

الأصول غير المتداولة	
الإستثمارات المالية طويلة الأجل	
إستثمارات متاحة للبيع	15000
إستثمارات في الشركات الحليفة	125000
إستثمارات في الشركات التابعة	240000
مجموع الإستثمارات المالية طويلة الأجل	380000

7.2.1.4 الممتلكات والمصانع والمعدات

وتتضمن هذه المجموعة المباني والأثاث والسيارات والمعدات والآلات والأراضي التي تستخدم في العملية التشغيلية أو النشاط الرئيسي الذي تمارسه المنشأة، كما تتضمن المباني والأثاث والسيارات والمعدات والآلات والأراضي المستأجرة من الغير بموجب عقود تأجير تمويلية لغايات استخدامها في النشاط التشغيلي أو الرئيسي للمنشأة. وتثبت الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة ويجري استهلاكها، إذا كانت قابلة للاستهلاك، وذلك باستخدام أحد طرق الإستهلاك التي تتناسب مع مدى استخدام الأصل والنقص في قيمته. وتتميز الممتلكات والمصانع والمعدات بالوجود المادي الملموس لها.

7.2.1.5 العقارات الإستثمارية

وتمثل الإستثمارات في مجال العقارات والتي يكون الغاية منها تاجيرها أو الإستفادة من التغير في أسعارها.

7.2.1.6 الأصول غير الملموسة

وتشمل هذه المجموعة الأصول غير الملموسة والتي لا يمكن التحقق من وجودها مادياً، إلا أنها تعتبر من الأصول التي تعزز من العملية التشغيلية لدى المنشأة، وتتضمن هذه المجموعة عدة بنود من أهمها الشهرة وبراءة الإختراع والعلامة التجارية وحقوق التأليف والأبحاث والتطوير. علماً بأن الشهرة تنتج عن طريق الشراء ولا يجوز تسجيل الشهرة التي تنشأ داخلياً. وتكون الشهرة أما موجبة أو سالبة، حيث تظهر الشهرة الموجبة كأصل في الميزانية وتنشأ عند تملك المنشأة لمجموعة أصول تكون صافي قيمتها العادلة أقل من ثمن الشراء. ويجري إختبار تدني للشهرة الموجبة في نهاية كل فترة مالية حيث يجري الإعتراف بالإنخفاض في قيمتها كخسارة تظهر في قائمة الدخل. أما الشهرة السالبة، والتي تنشأ عند تملك المنشأة لمجموعة أصول تكون صافي قيمتها العادلة أكبر من ثمن الشراء، فيجري الإعتراف بها بالكامل كإيراد في قائمة الدخل في سنة حدوثها.

وتصنف الأصول غير الملموسة إلى أصول تنشأ داخلياً من قبل المنشأة مثل الأبحاث والتطوير أو يتم شراؤها جاهزة من الغير مثل شراء براءة الإختراع. كما يمكن تصنيفها إلى أصول لها عمر قانوني محدد مثل براءة الإختراع وأصول ليس لها عمر قانوني محدد مثل العلامة التجارية.

	الأصول غير الملموسة
50000	الشهرة
40000	براءة إختراع
20000	علامة تجارية
110000	**مجموع الأصول غير الملموسة**

7.2.1.7 الأصول غير المتداولة الأخرى

وتمثل الأصول التي لا تقع ضمن أي من مجموعات الأصول أعلاه، ومن الأمثلة عليها:

- الديون المستحقة للمنشأة على الغير نتيجة بيع أصل غير ملموس مثل آلات أو أراضي على الحساب وبحيث تكون فترة تحصيل الدين تتجاوز سنة.
- ضريبة الدخل المدفوعة من قبل المنشأة مقدماً نتيجة الإختلاف بتوقيت الإعتراف ببعض الإيرادات والمصاريف بين المحاسبة المالية وقانون ضريبة الدخل النافذ في البلد الذي تعمل به المنشأة .
- الديون المستحقة على العاملين في المنشأة والتي تكون فترة تحصيلها تتجاوز سنة.

	الأصول غير المتداولة الأخرى
4000	ضريبة دخل مؤجلة (أصل)
16000	ذمم مدينة أخرى طويلة الأجل
20000	**مجموع الأصول غير المتداولة الأخرى**

7.2.2 الإلتزامات للغير

تمثل قيمة الديون المستحقة على المنشأة للغير، حيث يجري تصنيفها إلى المجموعات التالية:

7.2.2.1 الإلتزامات المتداولة

تشمل الإلتزامات المتداولة الديون المستحقة على المنشأة والواجبة السداد خلال دورة تشغيلية أو 12 شهر، وتتضمن كل من:

1. الذمم الدائنة: وتمثل الديون الناشئة عن عمليات شراء بضاعة على الحساب، علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتطلب تصنيف جميع الديون التجارية المستحقة على المنشأة ضمن الإلتزامات المتداولة حتى لو كانت تستحق خلال فترة تتجاوز السنة.
2. المصاريف المستحقة الدفع: وتمثل قيمة المصاريف التي استفادت منها المنشأة خلال الفترة أو الفترات السابقة إلا أنها لم تسدد بعد.
3. الإيرادات غير المكتسبة: وتمثل قيمة المبالغ المقبوضة من العملاء مقدماً، أي تم استلام قيمتها إلا أنه لم يتم بعد تقديم الخدمة للعميل أو بيعه البضاعة.
4. ضرائب دخل مستحقة الدفع: وتمثل قيمة ضريبة الدخل المتحققة لصالح الدولة على المنشأة وذلك عن دخول متحققة خلال فترات سابقة إلا أنها لم تسدد بعد.

5. الجزء المتداول من قرض طويل الأجل: ويمثل المبلغ المستحق من قرض طويل الأجل والذي أصبح واجب التسديد خلال الفترة المالية القادمة، حيث ينقل هذا الجزء من القرض من الإلتزامات غير المتداولة إلى الإلتزامات المتداولة. بالإضافة إلى ذلك وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يصنف القرض طويل الأجل ضمن الإلتزامات المتداولة في حالة إخلال المنشأة بشروط القرض، بحيث يصبح القرض معها واجب السداد خلال الفترة المالية القادمة. وبالمقابل يظهر القرض قصير الأجل ضمن الإلتزامات غير المتداولة إذا كانت المنشأة تنوي وتستطيع تجديده بحيث ينطبق عليه نتيجة التجديد المتطلبات الخاصة بالإلتزامات غير المتداولة.

الإلتزامات المتداولة	
ذمم دائنة	80000
مصاريف مستحقة الدفع	5000
إيراد عقار غير مكتسب	2000
ضرائب دخل مستحقة الدفع	25000
الجزء المتداول من قرض طويل الأجل	30000
مجموع الإلتزامات المتداولة	142000

7.2.2.2 الإلتزامات غير المتداولة

حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) تمثل الإلتزامات غير المتداولة الديون المستحقة على المنشأة والتي تستحق السداد خلال فترة تتجاوز 12 شهر أو تلك التي لا تستحق السداد خلال الدورة التشغيلية القادمة. كما اعتبر المعيار أن الإلتزامات الواجبة السداد خلال الفترة القادمة تصنف ضمن الإلتزامات غير المتداولة إذا كانت المنشأة تنوي وتستطيع تأجيل سدادها لأكثر من 12 شهر أو لفترة تتجاوز الدورة التشغيلية القادمة.

وفيما يلي استعراض للبنود التي تظهر ضمن الإلتزامات غير المتداولة:

1. أوراق الدفع طويلة الأجل: وتمثل الكمبيالات المسحوبة على المنشأة لصالح الغير وتستحق السداد خلال فترة تتجاوز السنة المالية القادمة وتكون بالعادة ناشئة عن شراء أصول ثابتة أو الحصول على قروض طويلة الأجل.
2. قروض البنوك: والتي تمثل القروض التي تحصل عليها المنشأة من البنوك والمستحقة السداد خلال فترة تتجاوز السنة المالية القادمة.
3. السندات: وتمثل أدوات مالية تصدرها الشركات للحصول على قروض طويلة الأجل. وقد تصدر الأسناد بعلاوة إصدار أي بسعر يزيد عن القيمة الإسمية لها أو بخصم إصدار أي بسعر يقل عن قيمتها الإسمية. علماً بأن الفوائد التي تدفع لحملة الأسناد تحسب بناء على القيمة الإسمية للأسناد كما أن الأسناد ترد لأصحابها في نهاية مدة القرض بالقيمة الإسمية. تظهر الأسناد بالقيمة الإسمية لها وتظهر علاوة إصدار الأسناد مضافة إلى الأسناد، في حين يظهر خصم الإصدار مطروحاً من الأسناد.

4. مخصص تعويض نهاية الخدمة: وتمثل المبالغ التي تقتطعها المنشأة سنوياً بحيث يتم سدادها للعاملين كمكافآت لهم عند ترك الخدمة.
5. إلتزامات عقود استئجار تمويلي: وتمثل الإلتزامات المستحقة على المنشأة والناتجة عن عقود الاستئجار التمويلي.

	الإلتزامات غير المتداولة
20000	أوراق دفع طويلة الأجل
140000	قرض بنك
	500000 سندات
480000	(20000) يطرح خصم إصدار سندات
35000	مخصص تعويض نهاية الخدمة
45000	إلتزامات عقود إستئجار تمويلي
720000	**مجموع الإلتزامات غير المتداولة**

7.2.3 حقوق الملكية

تمثل حقوق الملكية الفرق بين مجموع الأصول التي تمتلكها المنشأة ومجموع الإلتزامات المستحقة عليها. وتتكون حقوق الملكية من العناصر التالية:

1. **رأس مال الأسهم الممتازة:** والذي يظهر في بداية حقوق الملكية نظراً لأن الأسهم الممتازة تكون واجبة السداد في حالة تصفية المنشأة قبل تسديد أي مبلغ لأصحاب الأسهم العادية. وتتميز الأسهم الممتازة عن العادية في حصولها على عوائد سنوية شبه ثابتة تكون على شكل نسبة مئوية من قيمتها الإسمية. وبالمقابل فإن إدارة الشركة تنحصر في حملة الأسهم العادية. وهناك عدة أنواع من الأسهم الممتازة منها:
   - الأسهم الممتازة المجمعة: والتي تدور حصتها من الربح للسنة أو السنوات التالية في حالة عدم حصولها على نسبة الأرباح المحددة لها لأي سبب كان.
   - الأسهم الممتازة القابلة للتحويل: وهي الأسهم التي يجوز تحويلها إلى أسهم عادية بعد فترة زمنية معينة من تاريخ إصدارها.
   - الأسهم الممتازة المشاركة: وهي الأسهم التي تحصل على أرباح إضافية أي تشارك أصحاب الأسهم العادية في الأرباح بعد حصول الأسهم العادي على نسبة من الربح تعادل النسبة المدفوعة لأصحاب الأسهم الممتازة.
   - الأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء: وهي الأسهم التي يحق للمنشأة رد قيمتها لأصحابها بعد تاريخ إصدارها بفترة زمنية معينة. وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) فإن هذا النوع من الأسهم، وبعكس الأنواع الأخرى من الأسهم الممتازة، يظهر ضمن الإلتزامات غير المتداولة ولا يظهر ضمن حقوق الملكية.

2. **رأس مال الأسهم العادية:** وتمثل رأس المال الذي يكون لدى الشركات المساهمة. ويظهر حساب رأس مال الأسهم العادية بالقيمة الإسمية للأسهم المصدرة والمدفوعة.
3. **رأس المال الإضافي:** ويمثل الفرق بين القيمة الإسمية للأسهم المصدرة والمدفوعة وسعر بيع الأسهم من قبل المنشأة. فعند زيادة المنشأة لرأسمالها بطرح أسهم جديدة، قد يتم بيع الأسهم المطروحة بسعر يزيد أو يقل عن القيمة الإسمية للسهم، وبالتالي يظهر الفرق بين سعر البيع والقيمة الإسمية للأسهم المصدرة تحت حساب رأس المال الإضافي.
4. **أرباح محتجزة:** وتمثل أرباح الفترة أو الفترات السابقة والتي تم احتجازها من قبل المنشأة.
5. **فائض إعادة التقييم:** ويمثل الفرق بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة للأصول غير المتداولة مثل الآلات والمباني والعقارات الإستثمارية والمعاد تقييمها من قبل المنشأة خلال الفترات التالية لشراء تلك الأصول.
6. **أسهم الخزينة:** يطلق على عملية شراء الشركة لأسهمها بأسهم الخزينة، وتظهر أسهم الخزينة بتكلفة شرائها ويتم إدراجها مطروحة من حقوق المساهمين.

	حقوق الملكية
100000	رأس مال أسهم ممتازة 8%
250000	رأس مال أسهم عادية
30000	رأس المال الإضافي
68000	أرباح محتجزة
29000	فائض إعادة التقييم
(25000)	يطرح أسهم خزينة
452000	**مجموع حقوق الملكية**

8. ثانياً: قائمة الدخل

تعرض قائمة الدخل نتيجة أعمال المنشأة خلال الفترة المالية السابقة، ويظهر بقائمة الدخل ملخص للإيرادات المتحققة خلال الفترة التي تغطيها القائمة، والمصاريف التي تم تكبدها في سبيل إنتاج الدخل. ويتم إعداد قائمة الدخل على أساس الإستحقاق، حيث يعترف بالإيرادات ويتم إظهارها بقائمة الدخل في حالة تحققها وبغض النظر عن عملية استلام قيمة الإيراد، كما يتم الإعتراف بالمصاريف عند الإستفادة من الخدمة وبغض النظر عن عملية دفع المصروف. وتصنف الحسابات الظاهرة بقائمة الدخل على أنها حسابات إسمية أو غير حقيقية، حيث يتم إقفال أرصدتها في نهاية الفترة المالية ولا يجري تدويرها للفترة التالية، وذلك بعكس الحسابات الظاهرة في الميزانية التي يجري تدوير أرصدتها للفترة المالية التالية.

ويمكن تلخيص أهم فوائد قائمة الدخل بالآتي:

1. تقدم قائمة الدخل ملخص للجهود والأنشطة الذي قامت به الإدارة خلال الفترة التي تغطيها القائمة، مما يساعد الأطراف ذات العلاقة في الحكم على مدى نجاح الإدارة في تحقيق أهدافها.
2. تساعد قائمة الدخل في عملية التنبؤ بأرباح المنشأة خلال الفترات المالية القادمة.

3. تساعد قائمة الدخل في تحديد مقدار ضريبة الدخل المستحقة على المنشأة لصالح خزينة الدولة.

مثال (3)

يعرض الجدول (2) قائمة دخل لشركة تجارية والتي تغطي العام 2010.

الجدول رقم (2) شركة الحرية التجارية المساهمة العامة المحدودة قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31		
المبيعات	620000	
يطرح مردودات المبيعات ومسموحاتها	(20000)	
صافي المبيعات		600000
تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	160000	
المشتريات	415000	
يطرح مردودات المشتريات ومسموحاتها	(15000)	
صافي المشتريات	400000	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	560000	
بضاعة آخر المدة	(240000)	
تكلفة المبيعات		(320000)
مجمل الربح		280000
المصاريف التشغيلية		
مصاريف البيع والتوزيع		
رواتب وأجور رجال البيع	25000	
دعاية وإعلان	15000	
مصاريف تحميل وتنزيل	5000	
مجموع مصاريف البيع والتوزيع		(45000)
مصاريف إدارية		
رواتب وأجور موظفي الإدارة	45000	
إهتلاك معدات وأثاث الإدارة	4000	
أتعاب مهنية	3000	
مجموع المصاريف الإدارية		(52000)
صافي الربح التشغيلي		183000
الإيرادات والأرباح الأخرى		
مكاسب بيع أصول ثابتة	2000	
إيراد عقارات مؤجرة	3000	
مجموع الإيرادات والأرباح الأخرى		5000
المصاريف والخسائر الأخرى		

مصروف فائدة		(48000)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل		140000
ضريبة الدخل		(35000)
صافي الربح بعد ضريبة الدخل		105000
صافي الربح من النشاط غير المستمر بعد خصم ضريبة الدخل		6000
صافي الربح		111000
يخصم حصص الأسهم الممتازة من الربح (100000 × 8%)		(8000)
صافي الربح		103000
حصة السهم العادي من الأرباح		
• **الحصة من أرباح العمليات المستمرة (103000−6000) ÷ 250000**		**0.408**
• **الحصة من أرباح العمليات غير المستمرة (6000 ÷ 250000)**		**0.025**

وفيما يلي شرح لأجزاء قائمة الدخل وطبيعة البيانات التي تتضمنها:

8.1 الإيرادات التشغيلية (المبيعات)

وتمثل الايرادت المتحققة خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل والناتجة عن النشاط التشغيلي للمنشأة، ففي حالة المنشآت التجارية والصناعية فإن إيرادات النشاط التشغيلي لها يتمثل في مبيعات البضاعة، والتي تظهر في بداية قائمة الدخل وبالصافي أي بعد طرح قيمة مردودات المبيعات ومسموحاتها.

أما في المنشآت الخدمية فإن الإيراد التشغيلي يتمثل في الأتعاب والرسوم وبدل الخدمات التي تحققها المنشأة مقابل الخدمات المقدمة لعملائها. أما في البنوك فإن الإيراد التشغيلي يتمثل لديها في الفوائد والعمولات التي تتقاضاها من عملائها نتيجة عمليات الإقراض والعمليات المصرفية الأخرى. وفي شركات التأمين تتمثل الإيرادات التشغيلية في أقساط التأمين التي تتقاضاها شركات التأمين عن عمليات التأمين المختلفة.

8.2 تكلفة المبيعات

تمثل تكلفة المبيعات والتي يطلق عليها أيضاً "تكلفة البضاعة المباعة" التكلفة التي تحملتها المنشأة على البضاعة المباعة خلال الفترة، وتمثل صافي قيمة المشتريات بعد تعديلها بالتغير في قيمة المخزون خلال الفترة، حيث يجري إضافة مخزون أول المدة إلى صافي المشتريات وبالمقابل يتم طرح بضاعة آخر المدة لنصل إلى تكلفة المبيعات. أما في المنشآت الصناعية فيتم الوصول إلى تكلفة المبيعات عن طريق تحديد تكاليف التصنيع المنفقة خلال الفترة مضافاً إليها مخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة ومطروحاً منها مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة والذي يعطي تكلفة البضاعة المصنعة خلال الفترة. وبإضافة إنتاج تام الصنع أول المدة إلى تكلفة البضاعة المصنعة خلال الفترة وطرح إنتاج تام الصنع آخر المدة نصل إلى تكلفة المبيعات.

8.3 المصاريف التشغيلية

تمثل المصاريف التشغيلية المصاريف الأخرى خلاف تكلفة المبيعات والمصروفة في سبيل إتمام العملية التشغيلية لدى المنشأة، وتضم المصاريف التشغيلية مجموعتان هما: مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية.

المصاريف التشغيلية		
مصاريف البيع والتوزيع		
رواتب وأجور رجال البيع	25000	
دعاية وإعلان	15000	
مصاريف تحميل وتنزيل	5000	
مجموع مصاريف البيع والتوزيع		(45000)
مصاريف إدارية		
رواتب وأجور موظفي الإدارة	45000	
إهتلاك معدات وأثاث الإدارة	4000	
أتعاب مهنية	3000	
مجموع المصاريف الإدارية		(52000)

8.3.1 مصاريف البيع والتوزيع

وتمثل المصاريف المنفقة في سبيل تسهيل وإتمام عمليات البيع وترويج البضاعة وتشمل مصاريف الدعاية والإعلان ورواتب رجال البيع ومصاريف تحميل وتنزيل البضاعة عند إرسالها إلى محلات المشتري.

8.3.2 المصاريف الإدارية

وتضم المصاريف الأخرى خلاف تكلفة البضاعة المباعة ومصاريف البيع والتوزيع والتي يتم إنفاقها في سبيل تسهيل مهمة إدارة المنشأة بشكل عام وتشمل رواتب الإدارة العليا والأتعاب المهنية واهتلاك معدات وأثاث الإدارة.

8.4 صافي الربح التشغيلي

يمثل صافي الربح التشغيلي نتيجة أعمال المنشأة من عملياتها أو نشاطها الرئيسي خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل. ويمثل صافي الربح التشغيلي أحد البيانات الهامة التي يحكم من خلالها على مدى نجاح الإدارة في القيام بالمهام الموكلة لها ومنها إستثمار الأموال المتاحة لدى المنشأة بشكل فعّال وكفؤ.

8.5 الإيرادات والأرباح الأخرى

تمثل الإيرادات والأرباح الأخرى الإيرادات التي قد تتحقق للمنشأة من أنشطة وعمليات خلاف النشاط التشغيلي أو الرئيسي للمنشأة، ويندرج تحت هذه المجموعة مكاسب بيع الأصول غير المتداولة مثل مكاسب بيع سيارات أو أثاث أو آلات، كما يندرج تحت هذه المجموعة إيرادات العقارات المؤجرة.

8.6 المصاريف والخسائر الأخرى

تمثل المصاريف والخسائر الأخرى المصاريف والخسائر التي تتحملها المنشأة على أنشطة أو أعمال لا تندرج ضمن أنشطتها التشغيلية، ومن الأمثلة عليها مصروف الفائدة التي تدفعها المنشأة على عمليات الإقتراض التي تقوم بها لتمويل أعمالها. كما يندرج ضمن هذه المجموعة خسائر بيع الأصول غير المتداولة مثل خسائر بيع آلات أو سيارات.

8.7 صافي الربح من النشاط غير المستمر (العمليات المتوقفة) بعد خصم ضريبة الدخل

يمثل هذا البند نتيجة تصفية وبيع أصول قسم أو خط إنتاجي تم شطبه أو الغاؤه من قبل المنشأة حيث ينتج عن عملية شطب قسم أو فرع أو خط إنتاجي مع عدم تجديده إلى بيع أصول هذا الفرع أو القسم مما ينتج عن ذلك ربح أو خسائر. ويتوجب إظهار أرباح أو خسائر هذا البند بعد خصم مقدار ضريبة الدخل المتحققة من عملية البيع.

مثال (4)

إذا كان لدى منشأة تجارية (مول) قسم تنظيف وكوي ملابس وتم إتخاذ قرار بالغاء هذا القسم، حيث تم بيع أصوله بقيمة 30000 دينار، علماً أن التكلفة الدفترية للأصول هي 22000 دينار. يخضع الربح عن عملية البيع لنسبة ضريبة على الدخل تبلغ 25%.

ما مقدار صافي الربح نتيجة العملية الواجب إظهاره في قائمة الدخل؟

حل مثال (4)

- صافي الربح من عملية بيع أصول القسم تبلغ 8000 دينار (30000 – 22000).
- مقدار ضريبة الدخل المستحقة على الأرباح تبلغ 2000 دينار (8000 × 25%).

وعليه يكون صافي الربح بعد ضريبة الدخل الواجب إظهاره في قائمة الدخل = 6000 دينار (8000 – 2000).

8.8 حصص الأسهم الممتازة من الربح

يستحق لحملة الأسهم الممتازة حصة من الربح تكون محددة وثابتة وعلى شكل نسبة مئوية من القيمة الإسمية للأسهم الممتازة. علماً أن حصص الأسهم الممتازة من الربح تكون لها أولوية على حصص الأسهم العادية من الأرباح. وفي المثال أعلاه، كان هناك أسهم ممتازة ظهرت في الميزانية ضمن حقوق الملكية قيمتها 100000 دينار بنسبة أرباح 8% وبالتالي فإن قيمة حصص الأسهم الممتازة من الأرباح تبلغ 8000 دينار (100000 × 8%).

8.9 حصة السهم العادي من الأرباح

يمثل حصة السهم العادي من الأرباح حصة السهم العادي الواحد من أرباح المنشأة ويتم احتسابها بعد طرح حصص الأسهم الممتازة من الربح إذا كانت المنشأة لديها أسهم ممتازة مصدرة. ويجري احتساب حصة السهم العادي من الأرباح على خطوتين هما:

1. حصة السهم العادي من أرباح العمليات المستمرة: ويتم ذلك بطرح كل من حصص الأسهم الممتازة والأرباح من العمليات غير المستمرة من الربح وقسمة الناتج على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال العام.

وحسب المثال أعلاه، يبلغ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال العام 2010 (237500) سهم حسبت على النحو التالي:

225000 سهم في 2010/1/1 × (6÷12) = 112500 سهم

+ 250000 سهم في 2010/7/1 × (6÷12) = 125000 سهم

المجموع = 237500 سهم.

وعليه فإن حصة السهم العادي من أرباح العمليات المستمرة = (103000 – 6000) ÷ 237500 سهم عادي = 0.408 دينار للسهم.

2. حصة السهم العادي من أرباح العمليات غير المستمرة: ويتم ذلك بقسمة الأرباح من العمليات غير المستمرة على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال العام، وعليه فإن حصة السهم العادي من أرباح العمليات غير المستمرة = 6000 ÷ 237500 سهم عادي = 0.025 دينار للسهم.

9. ثالثاً: قائمة التغير في حقوق الملكية (قائمة الأرباح المحتجزة)

يتم من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية عرض للتغيرات الحاصلة على حقوق الملكية خلال الفترة التي تغطيها القائمة، حيث تظهر القائمة ما يلي:

1. أرصدة حسابات حقوق الملكية في بداية الفترة، حيث يظهر رصيد رأس مال الأسهم الممتازة ورأس مال الأسهم العادية ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة ... إلخ.
2. أرباح العام.
3. توزيعات الأرباح النقدية والتوزيعات على شكل أسهم مجانية.
4. التغيرات الأخرى على حقوق الملكية مثل تكوين إحتياطيات وزيادة رأس المال وشراء أسهم خزينة.
5. أرصدة حسابات حقوق الملكية في نهاية الفترة بعد أخذ التغيرات الحاصلة خلال العام بعين الإعتبار.

وفي ضوء ما سبق فإن أهمية قائمة التغير في حقوق الملكية تنبع من المعلومات التي توفرها عن حركة التغير الذي طرأ على حقوق المالكين في المنشأة خلال الفترة التالي تغطيها القائمة.

ولتوضيح قائمة التغير في حقوق الملكية نورد المثال التالي الخاص بإحدى الشركات التجارية للعام 2010.

مثال (5)

فيما يلي قائمة التغير في حقوق الملكية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31، لشركة الحرية التجارية المساهمة العامة المحدودة.

الجدول رقم (3) شركة الحرية التجارية المساهمة العامة المحدودة قائمة التغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في 2010							
البيان	رأس مال أسهم ممتازة	رأس مال أسهم عادية	رأس المال الإضافي	فائض إعادة التقييم	الأرباح المحتجزة	أسهم خزينة	المجموع
رصيد 1/1	100000	225000	21000	29000	15000	(25000)	365000
ربح الفترة					111000		111000
توزيعات أرباح أسهم ممتازة					(8000)		(8000)
توزيعات أرباح أسهم عادية					(50000)		(50000)
إصدار أسهم في 7/1		25000	9000				34000
أرصدة 12/31	100000	250000	30000	29000	68000	(25000)	452000

10. رابعاً: قائمة التدفقات النقدية

تعتبر قائمة التدفقات النقدية من القوائم المالية الحديثة نسبياً بالمقارنة مع قائمة الدخل والميزانية، حيث ظهرت للوجود بعد العام 1985. وتعد قائمة التدفقات النقدية وفقاً للاساس النقدي وتعتبر مكملة لقائمة الدخل والميزانية التي يتم إعدادهما حسب أساس الإستحقاق. وقد ألزم معيار المحاسبة الدول رقم (7) المنشآت بإعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية، حيث تم تخصيص المعيار رقم (7) لبيان الجوانب المختلفة لعملية إعداد القائمة والمعلومات التي يجب أن تتضمنها.

وتعرض قائمة التدفقات النقدية حركة النقدية المقبوضة والمدفوعة لدى المنشأة خلال الفترة التي تغطيها القائمة. وبموجب قائمة التدفقات النقدية يتم تقسيم التدفقات النقدية إلى المجموعات الثلاث التالية:

1. التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
2. التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
3. التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

ومن أهم فوائد قائمة التدفقات النقدية وما يمكن أن تقدمه لمستخدمي القوائم المالية ما يلي:

1. تعطي القائمة حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية لدى المنشأة خلال الفترة التي تغطيها القائمة مما يساعد الأطراف ذات العلاقة في الحكم على سلامة الوضع النقدي لدى المنشأة ومصادر سيولة المنشأة.
2. تصنف قائمة التدفقات النقدية إلى تشغيلية واستثمارية وتمويلية مما يساعد المستخدمين على فهم وتحليل طبيعة العلاقة بين هذه الأنشطة والتنبؤ بهذه التدفقات خلال الفترات المالية القادمة.

يتطلب إعداد قائمة التدفقات النقدية البيانات التالية:

1. قائمة الدخل لنفس الفترة التي ستغطيها قائمة التدفقات النقدية.
2. الميزانية للفترة الحالية والفترة السابقة.
3. معلومات إضافية لا تتوفر بشكل مباشر في قائمة الدخل أو ميزانية الفترة الحالية والفترة السابقة.

10.1 التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

بشكل عام فإن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تمثل صافي ربح المنشأة حسب الأساس النقدي. وبالتالي فإن الجزء الخاص بالأنشطة التشغيلية يتضمن:

- الإيرادات المقبوضة نقداً نتيجة بيع البضاعة وتقديم الخدمات للغير والتحصيل من العملاء.
- النقدية المدفوعة لشراء البضاعة وتسديد الموردين.
- النقدية المدفوعة للموظفين كرواتب والنقدية المدفوعة لتغطية المصاريف التشغيلية الأخرى مثل الإعلان والإيجار والمحروقات والكهرباء والضرائب وغيرها.
- النقدية المقبوضة كإيراد فوائد أو توزيعات أرباح عن إستثمارات المنشأة في أسهم شركات أخرى، والنقدية المدفوعة كمصروف فائدة عن عملية الإقتراض من الغير.
- النقدية المدفوعة أو المقبوضة لشراء أو بيع الإستثمارات المالية المصنفة كإستثمارات للمتاجرة.

10.2 التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية

أما التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية فتمثل النقدية المتعلقة بكل من:

1. بيع وشراء الأصول غير المتداولة المستخدمة في العملية التشغيلية، مثل النقدية المدفوعة لشراء آلات جديدة والنقدية المقبوضة من بيع أثاث.
2. النقدية المتعلقة باستثمار فائض النقد لدى المنشأة مثل بيع وشراء الإستثمارات المالية غير المتداولة، مثل النقدية المدفوعة لشراء أسهم في شركة تابعة أو شراء أسهم تصنف كاستثمارات معدة للبيع، أو النقدية المقبوضة من عملية بيع إستثمارات في شركات حليفة أو بيع عقار مؤجر أو إقراض أموال المنشأة للغير في حالة كون المنشأة لا تمارس الإقراض كنشاط تشغيلي أو رئيسي لديها.

وتجدر الإشارة إلى أن المدفوعات النقدية أو المقبوضات النقدية المتعلقة بشراء أو بيع الإستثمارات المالية المصنفة كاستثمارات للمتاجرة تصنف حسب المعيار الدولي رقم (7) على أنها تشغيلية وليست إستثمارية. من جهة أخرى فإن كامل النقدية المقبوضة من عملية بيع الأصول غير المتداولة المستخدمة في العملية التشغيلية مثل بيع الآلات والأراضي والنقدية المقبوضة من بيع الإستثمارات في أسهم الشركات الحليفة والتابعة والإستثمارات المعدة للبيع والإستثمارات الأخرى المصنفة تحت الأنشطة الإستثمارية تصنف ضمن الأنشطة الإستثمارية بما في ذلك الأرباح أو الخسائر الناجمة عن عملية البيع. مثال ذلك إذا كان لدى منشأة آلات تكلفتها التاريخية 100000 دينار ومجمع اهتلاكها في 2011/1/1 مبلغ 60000 دينار وتم بيعها نقداً في هذا التاريخ بقيمة 45000 دينار، فإن هناك مكاسب بيع تبلغ 5000 دينار تظهر

بقائمة الدخل للعام 2011، إلا أنه يتم إظهار كامل المبلغ النقدي المحصل من عملية البيع والبالغ 45000 دينار بقائمة التدفقات النقدية وضمن الأنشطة الإستثمارية.

وبالمقابل فإن العوائد النقدية المتحققة من الأصول غير المتداولة واستثمارات فائض الأموال وخلال فترة تملك تلك الأصول تظهر ضمن الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية. وبناءً عليه تظهر البنود التالية ضمن الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية:

- الفوائد المقبوضة عن قرض ممنوح للغير أو عن وديعة للمنشأة لدى البنك. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) أجاز إظهار إيراد الفوائد الدائنة ضمن الأنشطة الإستثمارية.
- إيرادات توزيعات الأرباح النقدية المقبوضة من قبل المنشأة عن إستثماراتها في الشركات الأخرى.
- الإيراد النقدي المتعلق بالعقار المؤجر للغير.

10.3 التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

تمثل التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية المقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية المتعلقة بمصادر تمويل أعمال المنشأة والتي تتضمن مصدرين هما:

- الإقتراض من الغير عن طريق إصدار أسناد القرض (السندات) أو الحصول على القروض من البنك سواءً كانت قروض قصيرة الأجل أو طويلة الأجل. علماً بأن مصروف فوائد الإقتراض تظهر ضمن الأنشطة التشغيلية على اعتبار أنها مصروف تظهر بقائمة الدخل، علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) أجاز إظهارها أما ضمن الأنشطة التشغيلية أو ضمن الأنشطة التمويلية.
- النقدية المقدمة من المالكين على شكل زيادة لرأس المال أو أي شكل آخر، والنقدية المسحوبة من قبل المالكين عن طريق تخفيض رأس المال أو عن طريق المسحوبات الشخصية أو توزيعات الأرباح النقدية المدفوعة للمالكين. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) أجاز إظهار توزيعات الأرباح النقدية المدفوعة للمالكين أما ضمن الأنشطة التمويلية أو ضمن الأنشطة التشغيلية.

وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (7) يجوز إعداد قائمة التدفقات بطريقتين هما:

- الطريقة المباشرة
- الطريقة غير المباشرة

وقد شجع المعيار المنشآت على استخدام الطريقة المباشرة لإعداد ونشر القائمة نظراً لأنها تعطي معلومات أكثر تفصيلاً وملائمة من الطريقة غير المباشرة، إلا أن المعيار لم يمنع المنشآت من استخدام الطريقة غير المباشرة. وتجدر الإشارة إلى أن الفرق بين الطريقتين ينحصر في كيفية عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية رغم أن الطريقتين تعطيان نفس قيمة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما باقي مكونات القائمة فتتشابه بالطريقتين.

10.2.1 الطريقة المباشرة

بموجب الطريقة المباشرة تظهر التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مفصلة إلى مقبوضات نقدية ومدفوعات نقدية لكل مصدر من مصادر التدفقات المقبوضة والتدفقات المدفوعة. وبنفس الطريقة تظهر التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية مفصلة حسب كل مصدر. ولتوضيح الطريقة المباشرة نورد المثال التالي الخاص بقائمة التدفقات النقدية لإحدى الشركات التجارية والمعدّة بالطريقة المباشرة.

مثال (6)

فيما يلي قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31، لشركة الحرية التجارية المساهمة العامة المحدودة والمعدّة بالطريقة المباشرة.

الجدول رقم (4) شركة الحرية التجارية المساهمة العامة المحدودة
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31
الطريقة المباشرة

البيان		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المقبوضات النقدية من بيع البضاعة وتحصيل ذمم مدينة	685000	
المدفوعات النقدية لشراء البضاعة وتسديد الموردين	(425000)	
المدفوعات النقدية عن مصاريف تشغيلية	(192000)	
المدفوعات النقدية للدولة (ضرائب)	(34000)	
المدفوعات النقدية لمصروف الفوائد	(48000)	
المقبوضات النقدية من إيراد تأجير عقار	6000	
المقبوضات النقدية من إيراد توزيعات أرباح	25000	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		17000
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
مقبوضات نقدية من بيع إستثمارات مالية متاحة للبيع	50000	
مدفوعات نقدية لشراء إستثمارات مالية في شركات حليفة	(25000)	
مقبوضات نقدية من عمليات غير مستمرة (بيع قسم الكوي)	30000	
مدفوعات نقدية لشراء سيارات	(20000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		35000
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
النقدية المقبوضة من متحصلات إصدار أسهم جديدة	34000	
النقدية المدفوعة لتسديد قرض بنك	(120000)	
النقدية المقبوضة من متحصلات إصدار سندات	100000	
النقدية المدفوعة توزيعات أرباح لحملة الأسهم الممتازة	(8000)	

النقدية المدفوعة توزيعات أرباح لحملة الأسهم العادية	(50000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(44000)
صافي الزيادة قي النقدية والنقدية المكافئة		8000
النقدية والنقدية المكافئة في بداية السنة		4000
النقدية والنقدية المكافئة في نهاية السنة		12000

ويلاحظ من المثال أعلاه، أن هناك زيادة في النقدية والنقدية المكافئة خلال العام 2010 وهي الفترة التي تغطيها القائمة يبلغ 8000 دينار، وبإضافة مبلغ الزيادة في النقدية والنقدية المكافئة إلى رصيد النقدية والنقدية المكافئة في بداية العام والبالغة 4000 دينار نحصل على مقدار النقدية والنقدية المكافئة في نهاية العام والبالغة 12000 دينار والذي يتوجب أن يساوي رصيد النقدية والنقدية المكافئة الظاهرة في الميزانية المعدة في 2010/12/31.

ويعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) النقدية والنقدية المكافئة بأنها مجموع البنود التالية:

- النقدية في الصندوق.
- زائد: النقدية في حسابات المنشأة الجارية لدى البنوك.
- زائد: الإستثمارات في الأدوات المالية التي تتصف بوجود شبه ضمان في عدم تغير سعرها السوقي وضمان تحصيلها في الوقت المحدد وباقي على تاريخ استحقاقها مدة لا تزيد عن 3 شهور من تاريخ شراء المنشأة لها.
- مطروح: رصيد حساب البنك سحب على المكشوف.

10.2.2 الطريقة غير المباشرة

كما سبق وبينا، تتشابه الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في عملية عرض قائمة التدفقات النقدية، باستثناء الجزء المتعلق بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، حيث تعطي الطريقتان نفس الرقم النهائي للتدفقات التشغيلية، إلا أنهما يختلفان في كيفية الوصول إلى هذا الرقم.

وبموجب الطريقة غير المباشرة، وحسب معيار المحاسبي الدولي رقم (7) يتم الوصول إلى قيمة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن طريق القيام بالخطوات التالية:

يتم البدء بصافي الربح قبل طرح مصروف الفائدة ومصروف ضريبة الدخل، حيث يجري تعديل هذا الرقم بالبنود التالية:

- **يضاف (يطرح):** خسائر (أرباح) بيع الأصول غير المتداولة والإستثمارات المالية المصنفة كاستثمارات غير متداولة.
- **يضاف:** المصاريف الظاهرة بقائمة الدخل والتي لا تتطلب دفع نقدية، مثل الإهتلاكات والديون المعدومة.
- **يضاف:** النقص في الأصول المتداولة المتعلقة بالنشاط التشغيلي، مثل النقص في رصيد الذمم المدنية والبضاعة والمصاريف المدفوعة مقدماً.
- **يطرح:** الزيادة في الأصول المتداولة المتعلقة بالنشاط التشغيلي، مثل الزيادة في رصيد الذمم المدنية والبضاعة والمصاريف المدفوعة مقدماً.

- **يضاف:** الزيادة في الإلتزامات المتداولة المتعلقة بالنشاط التشغيلي، مثل الزيادة في رصيد الذمم الدائنة والمصاريف مستحقة الدفع.
- **يطرح:** النقص في الإلتزامات المتداولة المتعلقة بالنشاط التشغيلي، مثل النقص في رصيد الذمم الدائنة والإيرادات غير المكتسبة.
- يطرح النقدية المدفوعة كمصروف فائدة.
- يطرح النقدية المدفوعة كمصروف ضريبة.

ولتوضيح الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية نورد المثال التالي الخاص بقائمة التدفقات النقدية لإحدى الشركات التجارية والمعدّة بالطريقة غير المباشرة.

مثال (7)

فيما يلي قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31، لشركة الحرية التجارية المساهمة العامة المحدودة والمعدّة بالطريقة غير المباشرة.

الجدول رقم (5) شركة الحرية التجارية المساهمة العامة المحدودة
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31
الطريقة غير المباشرة

البيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب	188000	
يضاف إهتلاك أصول غير متداولة	4000	
يطرح: مكاسب بيع أصول ثابتة	(2000)	
التغير في الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة		
الزيادة في الذمم المدينة	(84000)	
الزيادة في البضاعة	(80000)	
النقص في مصاريف مدفوعة مقدماً	4000	
الزيادة في الذمم الدائنة	70000	
الزيادة في مصاريف مستحقة الدفع	2000	
النقص في إيرادات غير مكتسبة	(3000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(34000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة	(48000)	
صافي التدفقات من النقدية الأنشطة التشغيلية		17000
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
مقبوضات نقدية من بيع إستثمارات مالية متاحة للبيع	50000	
مدفوعات نقدية لشراء إستثمارات مالية في شركات حليفة	(25000)	

مقبوضات نقدية من عمليات غير مستمرة (بيع قسم الكوي)	30000	
مدفوعات نقدية لشراء سيارات	(20000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		35000
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
النقدية المقبوضة من متحصلات إصدار أسهم جديدة	34000	
النقدية المدفوعة لتسديد قرض بنك	(120000)	
النقدية المقبوضة من متحصلات إصدار سندات	100000	
النقدية المدفوعة توزيعات أرباح لحملة الأسهم الممتازة	(8000)	
النقدية المدفوعة توزيعات أرباح لحملة الأسهم العادية	(50000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(44000)
صافي الزيادة في النقدية والنقدية المكافئة		8000
النقدية والنقدية المكافئة في بداية السنة		4000
النقدية والنقدية المكافئة في نهاية السنة		12000

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (إختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **تتميز المحاسبة المالية بوجود معايير ومبادىء وأسس محاسبية متعارف عليها يتم الإلتزام بها:**

أ- عند الإقتراض من البنوك. ب- عند البيع والشراء.

ج- في مراحل إعداد القوائم المالية. د- عند عمليات البيع الأجل.

2. **يقوم أساس الإستحقاق على الإعتراف بالإيراد الخاص بكل فترة عند:**

أ- تحقق الإيراد. ب- قبض المبلغ نقداً.

ج- تحقق الإيراد أو قبضه نقداً. د- تحقق الإيراد وقبض قيمته نقداً.

3. **القوائم المالية ذات الغرض العام تعد لتلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية:**

أ- الذين لا يملكون سلطة الحصول على البيانات أو الحصول على قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة.

ب- الإدارة. ج- مجلس الإدارة.

د- الذين يملكون سلطة الحصول على البيانات التي يحتاجونها.

4. **تشمل الفئات الخارجية التي تستخدم القوائم المالية:**

أ- الإدارة. ب- مجلس الإدارة.

ج- العاملين في المنشأة. د- المستثمرين.

5. **معادلة الميزانية تكون على الشكل التالي:**

أ- الإلتزامات = الأصول + حقوق الملكية. ب- الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية.

ج- الأصول = الإلتزامات - حقوق الملكية. د- الإلتزامات = حقوق الملكية- الأصول.

6. **تظهر الإستثمارات المالية للمتاجرة في الميزانية ضمن:**

أ- الأصول المتداولة. ب- الأصول غير المتداولة.

ج- الإلتزامات المتداولة. د- الإلتزامات غير المتداولة.

7. **تظهر أسهم الخزينة في الميزانية ضمن:**

أ- الأصول المتداولة. ب- الأصول غير المتداولة.

ج- حقوق الملكية. د- الإلتزامات غير المتداولة.

8. تظهر ضرائب دخل مؤجلة (أصل) في الميزانية ضمن:

أ- الأصول المتداولة. ب- الأصول غير المتداولة.

ج- حقوق الملكية. د- الإلتزامات غير المتداولة.

9. فيما يلي أرصدة بعض الحسابات الظاهرة في 2010/12/31 لدى شركة السعادة التجارية: 5000 نقدية، 6000 دينار ذمم دائنة، 12000 دينار أسهم خزينة، 50000 دينار بضاعة. إن مقدار الأصول المتداولة تبلغ:

أ- 67000 دينار. ب- 73000 دينار. ج- 55000 دينار. د- 49000 دينار.

10. يظهر صافي الربح من النشاط غير المستمر في قائمة الدخل:

أ- بعد خصم ضريبة الدخل. ب- قبل خصم ضريبة الدخل.

ج- قد يظهر قبل أو بعد خصم ضريبة الدخل. د- لا شيء مما ذكر صحيح.

11. يظهر مقدار التغير في رأس المال في:

أ- قائمة الدخل. ب- الميزانية.

ج- قائمة التدفقات النقدية. د- قائمة التغير في حقوق المليكة.

12. تظهر النقدية المقبوضة من بيع الإستثمارات في أسهم للمتاجرة في قائمة التدفقات النقدية ضمن الأنشطة:

أ- الإستثمارية. ب- التمويلية. ج- التشغيلية. د- التشغيلية أو الإستثمارية.

13. تم بيع معدات تكلفتها التاريخية 25000 دينار ومجمع إهتلاكها 15000 دينار، بقيمة 12000 دينار، وتم استلام القيمة نقداً. إن ما يظهر في قائمة التدفقات النقدية نتيجة العملية أعلاه يكون:

أ- 12000 دينار ضمن الأنشطة التشغيلية.

ب- 12000 دينار ضمن الأنشطة الإستثمارية.

ج- 2000 دينار ضمن الأنشطة التشغيلية و10000 دينار ضمن الأنشطة الإستثمارية.

د- 12000 دينار ضمن الأنشطة التمويلية.

14. بلغ صافي ربح شركة الإتحاد للعام 2010 مبلغ 50000 دينار وفيما يلي بعض المعلومات الأخرى المتعلقة بالشركة:

6000 دينار	**مصاريف إهتلاك**
8000	**النقص في الذمم المدينة**
6000	**الزيادة في البضاعة**
5000	**الزيادة في الدائنون**



50000 شراء سيارات نقداً

6000 توزيعات أرباح نقدية على المالكين

باستخدام الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية، ما مقدار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

أ- 37000 دينار ب- 13000 دينار ج- 57000 دينار د- 63000 دينار

15. بلغت قيمة توزيعات الأرباح المعلنة من قبل الشركة العالمية خلال العام 2010 مبلغ 20000 دينار، دفع منها 18000 دينار نقداً خلال العام 2010 والباقي تم دفعه خلال العام 2011. إن ما سيظهر في قائمة التدفقات النقدية للعام 2010 نتيجة العملية أعلاه يبلغ:

أ- 20000 دينار ضمن الأنشطة التمويلية. ب- 18000 دينار ضمن الأنشطة التمويلية.

ج- 20000 دينار ضمن الأنشطة التشغيلية. د- 18000 دينار ضمن الأنشطة التشغيلية.

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
ج	أ	أ	د	ب	أ	ج	ب
9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	
ج	أ	د	ج	ب	د	ب	

التمرين الثاني:

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة العملاقة التجارية وذلك في 2010/12/31:

صافي المبيعات	125000 دينار
مصروف رواتب الإدارة	15000
مصروف دعاية وإعلان	2500
مصروف فوائد	1500
مصروف ضريبة الدخل	4500
مشتريات	98000
بضاعة أول المدة	25000
بضاعة آخر المدة	28000
مصروف إيجار مكاتب الإدارة	3500
مكاسب بيع سيارات	2000
إيراد توزيعات أرباح إستثمارات	1500
مصروف رواتب رجال البيع	4200
مصروف كهرباء	800
مكاسب بيع إستثمارات معدة للبيع	600

المطلوب: إعداد قائمة الدخل لشركة العملاقة التجارية عن الفترة المالية المنتهية في 2010/12/31.

التمرين الثالث:

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات منشأة الرملة التجارية وذلك في 2010/12/31:

مقبوضات نقدية من العملاء	125000 دينار
إيجار عقار مقبوض (إيراد)	15000
مدفوعات نقدية للرواتب والأجور	101000
مدفوعات نقدية لضريبة الدخل	6000
مدفوعات نقدية لشراء معدات	25000
مقبوضات نقدية من قرض بنكي	60000
مقبوضات نقدية من بيع سيارات	18000
مدفوعات نقدية توزيعات أرباح على المالكين	5000

في ضوء البيانات أعلاه، أجب عما يلي:

1. ما مقدار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للعام 2010.

2. ما مقدار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية للعام 2010.
3. ما مقدار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية للعام 2010.

التمرين الرابع:

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة الحياة التجارية وذلك في 2010/12/31:

صافي الخسارة	(45000) دينار
مصروف الإهتلاك	8000
مدفوعات تسديد قرض بنكي	15000
متحصلات بيع أراضي (الربح 1000 دينار)	10500
النقص في البضاعة	45000
الزيادة في الدائنون	185000
متحصلات من بيع الأراضي (خسارة البيع 3000 دينار)	8000

في ضوء البيانات أعلاه، أجب عما يلي:

1. ما مقدار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للعام 2010.
2. ما مقدار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية للعام 2010.
3. ما مقدار صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية للعام 2010.

التمرين الخامس:

تمتلك شركة القدس خط إنتاجي تقرر نتيجة إنخفاض المبيعات على المنتج من هذا الخط إلغاء الخط واستغلال المساحة التي يشغلها في إنتاج منتج جديد. تم بيع أصول الخط بقيمة 65000 دينار، علماً بأن التكلفة التاريخية لأصول الخط تبلغ 125000 دينار، ومجمع الإهتلاك 50000 دينار. يخضع الربح الخاص بعملية بيع الخط لنسبة ضريبة على الدخل تبلغ 25%.

ما مقدار صافي الربح (الخسارة) نتيجة العملية الواجب إظهاره في قائمة الدخل؟

التمرين السادس:

فيما يلي بعض الحسابات المستخرجة من سجلات شركة الشرق للصناعات الكيماوية، المطلوب بيان مكان ظهور كل بند في القوائم المالية التالية وذلك بوضع الرمز الخاص بكل قائمة والمبين أدناه أمام كل بند، مع بيان تصنيف البند في القائمة المعنية، علماً بأن بعض البنود قد تظهر في أكثر من قائمة:

أ. الميزانية (قائمة المركز المالي)

ب. قائمة الدخل

ج. قائمة التغير في حقوق الملكية (قائمة الأرباح المحتجزة)

د. قائمة التدفقات النقدية

مثال: النقدية : تظهر في الميزانية (أ) وضمن الأصول المتداولة.

الرقم	البند	رمز القائمة ومكان تصنيف البند في القائمة
.1	اسم الخزينة	
.2	مصاريف مدفوعة مقدماً	
.3	المشتريات	
.4	مردودات المبيعات ومسموحاتها	
.5	إستثمارات مالية معدة للبيع	
.6	سندات	
.7	الزيادة على رأس المال نقداً	
.8	النقدية المقبوضة من بيع إستثمارات للمتاجرة	
.9	ضريبة دخل مستحقة الدفع	
.10	النقدية المدفوعة لشراء سيارات	

محور المحاسبة المالية

الفصل الثاني: العمليات المحاسبية المتعلقة بالتسويات الجردية

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- الدورة المحاسبية والتسويات الجردية
- الفروض والمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد التسويات الجردية
- العلاقة بين التسويات الجردية ومبدأ الفترة المحاسبية ومبدأ تحقق الإيراد ومبدأ المقابلة
- أنواع التسويات الجردية
- التسويات الجردية المتعلقة بالإيرادات المقبوضة مقدماً (الإيرادات غير المكتسبة)
- التسويات الجردية المتعلقة بالمصاريف المدفوعة مقدماً (أصل)
- التسويات الجردية المتعلقة بالإيرادات مستحقة القبض
- التسويات الجردية المتعلقة بالمصاريف مستحقة الدفع
- المعالجة البديلة للمصاريف والإيرادات المقدمة

1. مقدمة

يعتبر تعظيم ثروة المالكين أحد الأهداف الرئيسة التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها. ويمثل صافي الربح أحد أهم الوسائل التي يتم من خلالها الوصول إلى هدف تعظيم ثروة المالكين. ويتم الوصول إلى صافي الربح من خلال قائمة الدخل التي تظهر فيها الإيرادات التي تحققت للمنشأة خلال الفترة التي تغطيها القائمة والمصاريف التي تم إنفاقها في سبيل تحقيق الدخل. بالإضافة إلى صافي الربح، يهتم المالكين والأطراف الأخرى التي لها مصالح في المنشأة مثل المقرضين والدائنين بالوضع المالي للمنشأة من حيث ما تمتلكه المنشأة من أصول وما عليها من ديون، والذي يتم الحصول عليه من خلال الميزانية. ويعتبر الحصول على بيانات مالية دقيقة وصحيحة أمر هام وضروري لمساعدة الأطراف ذات العلاقة باتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة.

في ضوء ما سبق، وحتى يتم إعداد قائمة الدخل والميزانية بشكل يعكس واقع إيرادات ومصاريف المنشأة وأصولها وإلتزاماتها بشكل سليم وصحيح فإن ذلك يتطلب إعداد ما يسمى بالتسويات الجردية.

الدورة المحاسبية والتسويات الجردية

إن عملية إعداد القوائم المالية يتم من خلال عدة خطوات وهو ما يطلق عليه بالدورة المحاسبية والتي تتضمن الخطوات التالية:

1. المستندات المحاسبية
2. التسجيل بدفتر اليومية
3. الترحيل لدفتر الأستاذ
4. إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات الجردية
5. التسويات الجردية
6. إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات الجردية
7. إعداد القوائم المالية

ويتم إجراء التسويات الجردية في نهاية كل فترة مالية وقبل إعداد القوائم المالية بهدف تعديل بعض المصاريف والإيرادات وبعض حسابات الميزانية لإظهارها بالقيم الصحيحة لها.

الفروض والمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد التسويات الجردية

تستند عملية إعداد القوائم المالية إلى العديد من الفروض والمبادئ المحاسبية التي يتوجب الإلتزام بها للوصول إلى قوائم مالية تتصف بالملائمة والموثوقية. إن عملية إعداد التسويات الجردية نابع من تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية التالية وحسب التسلسل المعروض في الأجزاء التالية:

فرض الإستمرارية

من الفروض المحاسبية الأساسية لإعداد القوائم المالية فرض الإستمرارية، والذي يقوم على أن المنشأة مستمرة في أعمالها التشغيلية إلى فترة طويلة لتحقيق أهدافها التي أنشئت من أجلها طالما لا يوجد هناك ما يشير إلى تصفية أو إنتهاء أعمال الشركة. وفي حالة وجود مؤشرات لتصفية الشركة، وهي الحالة غير العادية، يتم تقييم أصول المنشأة بالقيمة القابلة للتحصيل والتي تمثل السعر المتوقع لبيع الأصل مطروحاً منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح عن عدم الإستمرارية في حالة وجود مؤشرات تفيد بذلك، كما يتطلب المعيار الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى عدم الإستمرارية والأساس المحاسبي المستخدم في هذه الحالة.

مبدأ الفترة المحاسبية

في ضوء فرض إستمرارية المنشأة وما يترتب عليه من طول عمر المنشأة وعدم وجود عمر معروف لها، فإن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة تحتاج إلى متابعة أعمال المنشأة للتأكد من سلامة وضعها المالي وكفاءة الإدارة في استغلال الأصول وتحقيق العائد المناسب، وهذا ما أوجد الحاجة إلى مبدأ الفترة المحاسبية. فحسب مبدأ الفترة المحاسبية يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية قصيرة قد تكون سنة أو نصف سنة أو ربع سنة أو شهر، حيث يتم خلال هذه الفترات إعداد القوائم المالية الرئيسة لتقديمها إلى الأطراف ذات العلاقة لتمكينهم من تحليل الوضع المالي وربحية المنشأة. وتعد القوائم المالية مرة واحدة كل سنة على الأقل حيث تسمى في هذه الحالة بالقوائم المالية السنوية. إلا أن هناك العديد من الدول تلزم بعض المنشآت لديها بإعداد قوائم نصف سنوية أو ربع سنوية. ففي الأردن، على سبيل المثال، يلزم القانون الشركات المساهمة العامة بإصدار قوائم مالية سنوية ونصف سنوية وربع سنوية. وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) فإن على المنشأة إعداد ونشر قوائم مالية كاملة مرة واحدة على الأقل في السنة. كما يشجع المعيار المحاسبي الدولي رقم (34) المنشأة على نشر قوائم مرحلية إضافية بشكل نصف سنوي أو ربع سنوي.

وغالباً ما تغطي القوائم المالية السنوية الفترة من 1/1 ولغاية 12/31. ونظراً لطبيعة أعمال بعض المنشآت والتي يكون النشاط التشغيلي لديها عالٍ في نهاية السنة الميلادية، تقوم باختيار السنة المالية بتاريخ خلاف 1/1 مثل 7/1 أو 10/1 لينتهي في 6/30 أو 9/30 بحيث تكون الفترة المالية 12 شهر.

مبدأ تحقق الإيراد

في ضوء فرض الإستمرارية وما يترتب عليه من الحاجة لوجود مبدأ الفترة المحاسبية والذي يقوم على تقسيم حياة المنشأة إلى فترات وإعداد قوائم مالية تغطي كل منها فترة مالية محددة، يواجه المحاسب مشكلة توزيع بعض أنواع الإيرادات التي يمتد تنفيذها عبر أكثر من فترة مالية واحدة. فعلى سبيل المثال إذا وقعت منشأة تقوم بتقديم خدمات الصيانة عقد سنوي مع إحدى الشركات لتقديم خدمات صيانة أجهزة الكمبيوتر لديها مقابل 3600 دينار سنوياً، وبحيث بدأ تنفيذ العقد في 2011/10/1، فهل سيتم إظهار الإيراد المتحقق من العقد في قائمة الدخل لسنة 2011 أم 2012؟

ولمعالجة هذه الإشكالية تم وضع مبدأ تحقق الإيراد، والذي يعتمد في عملية الإعتراف بتحقق الإيراد على أحد أساسيين هما:

- أساس الإستحقاق
- الأساس النقدي

يقوم أساس الإستحقاق على أن الإيراد يتحقق لدى المنشآت التي تتعامل ببيع السلع عند إتمام عملية بيع البضاعة وبغض النظر عن عملية قبض قيمة البضاعة المباعة. أما المنشآت التي تقوم بتقديم الخدمات للغير مثل شركات التأمين والصيانة والإستشارات المالية والهندسية، فإن الإيراد يتحقق عند تقديم الخدمة وبغض النظر عن تاريخ الإستلام النقدي لبدل الخدمة. أما الأساس النقدي فيقوم على الإعتراف بالإيراد خلال الفترة التي يتم إستلام مبلغ الإيراد بشكل نقدي. ويستخدم الأساس النقدي غالباً لدى المنشآت غير الهادفة للربح والمؤسسات الحكومية حيث يمتاز بسهولته وبساطة تطبيقه. وقد أوجبت المعايير المحاسبية الدولية وضمن الإطار النظري لإعداد القوائم المالية استخدام أساس الإستحقاق للاعتراف بالإيرادات والمصاريف.

مبدأ المقابلة

يرتبط مبدأ المقابلة بمبدأ تحقق الإيراد، حيث يقوم مبدأ المقابلة على وجوب تحميل كل فترة مالية بالمصاريف التي تكبدتها المنشأة في سبيل تحقيق الإيراد. فمن المعروف أن تحقيق الإيراد يتطلب من المنشأة دفع بعض المصاريف التي تساعد وتساهم في تحقيق الإيراد. فعلى سبيل المثال، تعتبر رسوم الطلبة في المدارس الخاصة الإيراد التشغيلي الرئيسي للمدرسة، إلا أن القيام بالعملية التعليمية وهي الخدمة التي تتقاضى المدرسة عليها رسوم من الطلبة، يتطلب استخدام مدرسين ودفع رواتب لهم، كما يتطلب مصاريف عديدة منها إيجار المبنى إذا كانت المنشآت لا تمتلك البناء، كما يتوجب دفع مصاريف كهرباء ومياه وإعلان وغيرها.

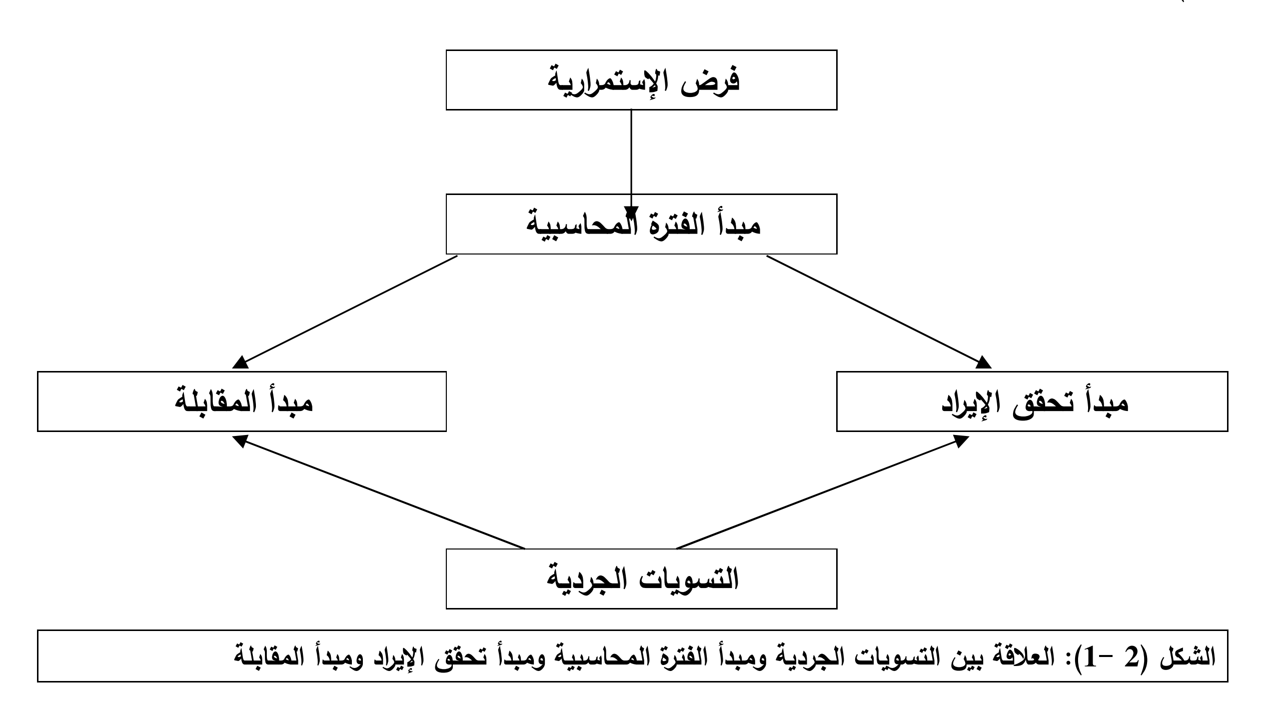
ويشير (Kimmael et. Al., 2007)[1] إلى أن القاعدة العامة في مبدأ المقابلة تقوم على أن المصروف يتبع الإيراد، أي أن الإعتراف بالمصروف الخاص بكل فترة وبالتالي إظهاره في قائمة دخل تلك الفترة مرتبط بشكل وثيق بالإيراد الذي تم الإعتراف به لنفس الفترة.

---

[1] Kimmael, Weygandt and Kieso, 2007, Financial Accounting: Tools for Business Decision Making, Fourth Edition, Wiley sons Inc.

العلاقة بين التسويات الجردية ومبدأ الفترة المحاسبية ومبدأ تحقق الإيراد ومبدأ المقابلة

كما سبق وبينا أعلاه، فإن مبدأ الفترة المحاسبية نابع من فرضية الإستمرارية، حيث أن إستمرارية المشروع تقتضي أن يتم تقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية لغايات قياس إنجاز الإدارة بين كل فترة وأخرى. أما مبدأ تحقق الإيراد فهو نابع من مبدأ الفترة المحاسبية حيث أن تقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية وإعداد قوائم مالية لكل فترة يتطلب وجود أساس يتم الإستناد إليه في عملية تحميل كل فترة بما يخصها من إيراد وهذا ما يتم القيام به من خلال مبدأ تحقق الإيراد. أما مبدأ المقابلة فنابع من مبدأ تحقق الإيراد حيث أن الإعتراف بالإيراد الخاص يتطلب الإعتراف أيضا بالمصاريف اللازمة لتحقيق الإيراد، أي مقابلة الإيرادات بالمصاريف اللازمة لها. وحتى يتم الوصول إلى مبالغ الإيراد والمصروف الصحيحة والواجب إظهارها في قائمة الدخل لكل فترة فإن ذلك يتطلب إعداد التسويات الجردية، وكما هو موضح في الشكل رقم (2 – 1) أدناه.



الشكل (2 –1): العلاقة بين التسويات الجردية ومبدأ الفترة المحاسبية ومبدأ تحقق الإيراد ومبدأ المقابلة

أنواع التسويات الجردية

كما سبق وبينا أعلاه، فإن التسويات الجردية للإيرادات والمصاريف تتم في نهاية كل فترة محاسبية وعند عملية إعداد القوائم المالية، من أجل تحميل كل فترةٍ بمبالغ الإيرادات والمصاريف المتحققة خلالها. وبما أن القوائم المالية تعد بشكل سنوي أو نصف سنوي أو شهري، فإن عملية إعداد تلك القوائم بشكل صحيح يتطلب مراجعة الإيرادات والمصاريف وإجراء التسويات الجردية اللازمة لها وبحيث تظهر الإيراد والمصاريف المتحققة لكل فترة. هذا مع العلم أن التسويات الجردية لا تعد نتيجة وجود خطأ في السجلات المحاسبية وإنما تعد في سبيل توزيع الإيرادات والمصاريف على الفترات المالية المتتالية وبشكل عادل. كما يجري مراجعة أرصدة الذمم المدينة والمخزون حيث يجري تقييم لمدى إمكانية تحصيل تلك الذمم وتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها. كما يجري تقييم المخزون وفي حالة إنخفاض التكلفة عن القيمة القابلة للتحقق يجري تخفيض المخزون بالفرق (لمزيد من المعلومات عن تقييم المخزون، انظر الفصل التالي من الكتاب).

تقسم التسويات الجردية إلى نوعين رئيسيين هما:

1. التسويات الجردية المتعلقة بالمبالغ المقبوضة أو المدفوعة مقدماً:
   - الإيرادات المقبوضة مقدماً
   - المصاريف المدفوعة مقدماً
2. التسويات الجردية المتعلقة بالمبالغ المستحقة القبض أو الدفع:
   - الإيرادات مستحقة القبض
   - المصاريف مستحقة الدفع

وفيما يلي شرح تفصيلي لهذه البنود.

التسويات الجردية المتعلقة بالإيرادات المقبوضة مقدماً (الإيرادات غير المكتسبة)

تمثل الإيرادات المقبوضة مقدماً المبالغ النقدية التي تتسلمها المنشأة من العملاء مقابل تقديم سلعة أو خدمة أو منفعة لهم في المستقبل. ومن الأمثلة على ذلك بدل الإشتراكات السنوية التي تقبضها المجلات والصحف مقدماً عند توقيع عقود مع عملاء لتزويدهم بنسخ من هذه المجلات والصحف. كما أن الرسوم التي تتسلمها المدارس والجامعات الخاصة من أولياء أمور الطلبة في بداية كل سنة أو فصل دراسي هي بمثابة إيرادات مقبوضة مقدماً بالنسبة للمدرسة أو الجامعة، حيث أن تقديم خدمة التعليم للطلبة تقدم بفترات لاحقة لعملية إستلام بدل الخدمة. كما أن المؤسسات التي تمارس خدمات تقديم الإنترنت غالباً ما تتقاضى قيمة الإشتراكات مقدماً مقابل الخدمة التي ستقدم للعملاء في المستقبل. ومن الأمثلة الأخرى على الإيرادات المقبوضة مقدماً ثمن تذاكر السفر التي تقبضها شركات الطيران نقداً عند عملية بيع التذاكر، حيث أن خدمة نقل المسافرين أو الأمتعة تأتي بتاريخ لاحق لتاريخ إستلام بدل الخدمة. وهناك العديد من الأمثلة الأخرى على الإيرادات المقبوضة مقدماً منها على سبيل المثال لا الحصر: المبالغ المقبوضة مقدماً عن بدل الإيجارات أو عن بدل الإستشارات المالية أو عن بدل الإعلانات في الصحف والتلفزيون.

تمثل الإيرادات المقبوضة مقدماً إلتزام على المنشأة بتاريخ قبضها، حيث تتحول تلك الإلتزامات إلى إيراد عند تقديم الخدمة أو بيع السلعة.

أما المعالجة المحاسبية لعميلة الإستلام النقدي لبدل الخدمة فيتمثل في جعل حساب النقدية مديناً بقيمة المبلغ المستلم وح/ الإيراد المقبوض مقدماً دائناً بنفس القيمة.

مثال (1)

تقوم شركة الغد لخدمة الإنترنت بتقديم خدمة الإنترنت للمؤسسات والمنازل، وفي 2011/10/1 وقعت الشركة عقد مع مؤسسة السلام الصناعية لتزيدها بخدمة الإنترنت لمدة عام مقابل 1200 دينار، وقد إستلمت شركة الغد عند توقيع العقد كامل مبلغ العقد والبالغة 1200 دينار نقداً.

المطلوب: إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر شركة الغد لخدمة الإنترنت.

حل مثال (1)

يتم إثبات إستلام شركة الغد لمبلغ الـ 1200 دينار على النحو التالي:

1200		من ح/ النقدية	2011/10/1
	1200	إلى ح/ إيراد خدمات إنترنت مقبوضة مقدماً[2]	

قيود التسوية الخاصة بالإيرادات المقبوضة مقدماً

تتحقق الإيرادات المتعلقة بالخدمة أما بمرور الزمن وكما هو الحال بإيراد بدل الإيجارات والإشتراكات السنوية للصحف والإنترنت، أو في ضوء تقدير الجزء المنجز من الخدمة المقدمة مثل إيرادات تقديم الإستشارات المالية وغيرها. وبناءً عليه، فإن عملية إعداد القوائم المالية يتطلب تحديد الجزء المنجز من الخدمة من أجل تحديد مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به في كل فترة محاسبية وعمل قيد التسوية الجردية اللازم لذلك. ورغم إن العديد من الإيرادات يتحقق بشكل تدريجي ويومي مثل إيراد العقارات المؤجرة، حيث إن مرور كل يوم يترتب عليه تحقق إيراد للمنشأة المؤجرة بمقدار حصة اليوم من إيجار العقار، إلا أن عملية الإعتراف بالجزء المتحقق يومياً يعتبر غير عملي ويرتب أعباء إضافية على المحاسبين. وفي ضوء ذلك يتم تجميع الإيراد المتحقق عبر الفترة التي تغطيها قائمة الدخل ليتم إثباته بقيد تسوية مرة واحدة.

إن عدم إجراء قيد التسوية أعلاه الخاص بالإيرادات المتحققة والمقبوضة مقدماً يؤدي إلى عدم إظهار القوائم المالية بالشكل الصحيح حيث يؤدي إلى ما يلي:

[2] يجوز إثبات الإيراد المقبوض مقدماً تحت مسمى إيراد غير مكتسب، وفي هذه الحالة يظهر الطرف الدائن في القيد على النحو التالي: إلى ح/ إيراد خدمات إنترنت غير مكتسب.

1. تخفيض إيرادات المنشأة بمقدار الإيراد المتحقق.
2. تخفيض صافي ربح المنشأة نظراً لعدم الإعتراف بالإيراد المتحقق.
3. تخفيض حقوق الملكية نتيجة تخفيض الأرباح.
4. تضخيم الإلتزامات (الإيرادات المقبوضة مقدماً) نظراً لعدم إثبات إنخفاض تلك الإلتزامات بمقدار الإيراد المتحقق.

مثال (2)

باستخدام المعلومات الواردة في المثال (1) أعلاه، وعلى افتراض أن شركة الغد لخدمة الإنترنت تعد قوائمها المالية بشكل سنوي.

المطلوب:

1. إثبات قيد التسوية في 2011/12/31 والمتعلق بالعقد الخاص بمؤسسة السلام الصناعية.
2. تحديد مقدار المبالغ الخاصة بالعقد أعلاه والتي ستظهر في قائمة الدخل لشركة الغد للعام 2011 والميزانية في 2011/12/31.

حل مثال (2)

1. قيد التسوية الواجب إثباته في 2011/12/31 والمتعلق بالعقد الخاص بمؤسسة السلام الصناعية:

يتم أولاً إيجاد مقدار الإيراد المتحقق من العقد والواجب الإعتراف به في 2011/12/31، حيث يتم احتسابه على النحو التالي:

1200 × (3 ÷ 12) = 300 دينار .

ويلاحظ أنه تم الإعتراف بالإيراد الخاص بالفترة من 2011/10/1 ولغاية 2011/12/31، أما باقي الإيراد فيتم الإعتراف به وتحميله للعام 2012.

في ضوء ذلك يظهر قيد التسوية في 2011/12/31 على النحو التالي:

300		من حـ/ إيراد خدمات إنترنت مقبوضة مقدماً	2011/12/31
	300	إلى حـ/ إيراد خدمات إنترنت	

وفي ضوء قيد التسوية أعلاه يتم تخفيض رصيد إيراد خدمات إنترنت مقبوضة مقدماً بمقدار 300 دينار ليصبح 900 دينار، وبالمقابل يتم إظهار الإيراد المعترف به في قائمة الدخل ضمن حساب إيراد خدمات إنترنت.

2. مقدار المبالغ الخاصة بالعقد أعلاه والتي ستظهر في قائمة الدخل للعام 2011 والميزانية في 2011/12/31 لدى شركة الغد.

يظهر في قائمة الدخل للعام 2011 إيراد خدمات إنترنت يبلغ 300 دينار، وعلى النحو التالي:

شركة الغد لخدمة الإنترنت قائمة الدخل عن السنة المالية 2011	
إيراد خدمات إنترنت	300 دينار

أما الميزانية في 2011/12/31 فيظهر به رصيد إيراد خدمات إنترنت مقبوضة مقدماً يبلغ 900 دينار وعلى النحو التالي:

شركة الغد لخدمة الإنترنت الميزانية في 2011/12/31	
الإلتزامات المتداولة	
إيراد خدمات إنترنت مقبوضة مقدماً	900 دينار

التسويات الجردية المتعلقة بالمصاريف المدفوعة مقدماً (أصل)

تمثل المصاريف المدفوعة مقدماً المبالغ النقدية التي تدفعها المنشأة في سبيل الحصول على خدمات ومنافع من الغير في المستقبل، وعليه يتم اعتبار المبالغ المدفوعة مقدماً أصل ويتم إثباتها بتاريخ دفعها تحت حساب مصاريف مدفوعة مقدماً وبإسم المصروف المعني، مثل مصروف تأمين مدفوع مقدماً ومصروف إيجار مدفوع مقدماً.

هناك العديد من الخدمات التي تتطلب قيام المنشأة بدفع مبالغ نقدية مقدماً للحصول على تلك الخدمات في المستقبل، ومن الأمثلة على ذلك تأمين ممتلكات المنشأة ضد أخطار الحريق والحوادث والسرقة، والمبالغ التي تدفع بدل العقارات المستأجرة حيث يتطلب العديد من المالكين الحصول على دفعات نقدية مقدماً عن بدل الإيجار. ومن الأمثلة الأخرى على المصاريف المدفوعة مقدماً القرطاسية والعدد والأدوات الصغيرة، حيث تلجأ المنشآت إلى شراء هذه البنود لاستخدامها والإستفادة منها لاحقاً، حيث تعتبر القرطاسية والعدد والأدوات الصغيرة عند الشراء أصل ثم تتحول إلى مصروف عند الإستخدام. كما أن تملك المنشأة للسيارات والأثاث والآلات يقع ضمن المصاريف المدفوعة مقدماً حيث يتم تملك هذه الأصول من أجل استخدامها في العملية الإنتاجية والتشغيلية للمنشأة.

وكما بيّنا أعلاه، يتم إثبات المبالغ المدفوعة مقدماً للحصول على خدمات مستقبلية كأصل، وفي نهاية كل فترة محاسبية وعند إعداد القوائم المالية، يجري تقدير أو تحديد الجزء المستعمل من هذه الأصول والإعتراف به كمصروف وذلك من خلال قيود التسويات الجردية. وتتحول المبالغ المدفوعة مقدماً للحصول على خدمات مستقبلية إلى مصروف أما مع مرور الوقت مثل الإيجارات والتأمين أو بالإعتماد على درجة الإستعمال لها مثل القرطاسية والعدد والأدوات.

ورغم إن العديد من المصاريف المدفوعة مقدماً تتحول إلى مصروف نتيجة الإستعمال بشكل يومي مثل مصروف الإيجار ومصروف التأمين والقرطاسية المستعملة، إلا إن عملية الإعتراف بالجزء المتحقق يومياً يعتبر غير عملي ويرتب

أعباء إضافية على المحاسبين. ففي حالة القرطاسية فإن استخدام المنشأة لها قد يكون يومي إلا أن الإعتراف بالجزء المستعمل كمصروف يتم عند إعداد القوائم المالية بجرد المصاريف التي تم استنفاذها واستخدامها عبر الفترة التي تغطيها قائمة الدخل ليتم إثباتها كمصروف بقيد تسوية مرة واحدة.

إن عدم إجراء قيد التسوية الخاص بالإعتراف بالمصاريف المتحققة والمدفوعة مقدماً يؤدي إلى عدم إظهار القوائم المالية بالشكل الصحيح حيث يؤدي إلى ما يلي:

1. تخفيض مصاريف المنشأة بمقدار المصاريف المتحققة وغير المعترف بها.
2. زيادة صافي ربح المنشأة نظراً لعدم الإعتراف بالمصاريف المتحقق.
3. زيادة (تضخيم) حقوق الملكية نتيجة زيادة صافي الربح.
4. زيادة (تضخيم) الأصول (المصاريف المدفوعة مقدماً) نظراً لعدم إثبات تخفيض قيمة المصاريف المدفوعة مقدماً.

وفيما يلي شرح لبعض من هذه المصاريف المدفوعة مقدماً.

التأمين المدفوع مقدماً

تقوم معظم المنشآت بالتأمين على ممتلكاتها من سيارات ومباني وآلات ضد العديد من الأخطار مثل أخطار الحوادث والحريق والسرقة وغيرها، وتكون معظم عقود التأمين سنوية، تغطي سنة قادمة. وعادةً ما يتم دفع كامل قيمة العقد السنوي للتأمين مقدماً عند توقيع العقد، مما يتطلب إثبات المبالغ المدفوعة في هذه الحالة كأصل تحت حساب تأمين مدفوعة مقدماً. حيث يتم إثبات المبلغ المدفوع بالقيد التالي:

××		من حـ/ التأمين المدفوع مقدماً	2011/××/××
	××	إلى حـ/ النقدية	

يعتبر مصروف التأمين من المصاريف التي يعترف بها مع مرور الزمن، أي ترتبط بالفترة الزمنية وليس بناءً على الإستخدام الفعلي. وفي ضوء ذلك يتم عند إعداد القوائم المالية الإعتراف بالجزء المستنفذ من التأمين كمصروف وذلك حسب القيد التالي:

××		من حـ/ مصروف التأمين	2011/××/××
	××	إلى حـ/ التأمين المدفوع مقدماً	

وفيما يلي مثال توضيحي لمعالجة التأمين المدفوع مقدماً.

مثال (3)

في 2011/4/1 وقعت شركة السعادة عقد تأمين مع شركة القدس للتأمين لمدة سنة لتغطية مخاطر الحريق مقابل مبلغ 12000 دينار، وقد تم دفع قيمة العقد كاملة عند توقيع العقد. علماً بأن شركة السعادة تعد قوائمها المالية بشكل نصف سنوي.

المطلوب:

1. إثبات قيد دفع مبلغ التأمين.
2. إثبات قيود التسوية الخاصة بالتأمين المستنفذ في 2011/6/30 و2011/12/31.
3. بيان كيفية إظهار مصروف التأمين في قائمة الدخل المعدّة للنصف الأول والنصف الثاني من العام 2011.
4. بيان كيفية إظهار التأمين المدفوع مقدماً في الميزانية المعدّة في 2011/6/30 وميزانية 2011/12/31.

حل مثال (3)

1. قيد دفع مبلغ التأمين:

12000		من حـ/ التأمين المدفوع مقدماً	2011/4/1
	12000	إلى حـ/ النقدية	

2. قيد التسوية الخاص بمصروف التأمين في 2011/6/30 و 2011/12/31:

- مصروف التأمين للنصف الأول من سنة 2011 = 12000 × (3÷12) = 3000 دينار.

ويلاحظ أن النصف الأول من العام 2011 قد حمل بمصروف تأمين لمدة 3 شهور نظراً لأن عقد التأمين وقع في 2011/4/1، أي أنه تم الإستفادة من التأمين لمدة 3 شهور للنصف الأول.

- قيد التسوية الخاص بمصروف التأمين في 2011/6/30

3000		من حـ/ مصروف التأمين	2011/6/30
	3000	إلى حـ/ التأمين المدفوع مقدماً	

- مصروف التأمين للنصف الثاني من سنة 2011 = 12000 × 2/1 = 6000 دينار.
- قيود التسوية الخاص بمصروف التأمين في 2011/12/31.

6000		من حـ/ مصروف التأمين	2011/12/31
	6000	إلى حـ/ التأمين المدفوع مقدماً	

1. إظهار مصروف التأمين في قائمة الدخل المعدّة للنصف الأول من العام 2011.

شركة السعادة قائمة الدخل عن الفترة المالية من 2011/1/1 ولغاية 2011/6/30	
<u>المصاريف الإدارية</u>	
مصروف التأمين	3000

- إظهار مصروف التأمين في قائمة الدخل المعدّة للنصف الثاني من العام 2011.

شركة السعادة قائمة الدخل عن الفترة المالية من 2011/7/1 ولغاية 2011/12/31	
المصاريف الإدارية مصروف التأمين	6000

2. إظهار التأمين المدفوع مقدماً في الميزانية المعدّة 2011/6/30.

شركة السعادة الميزانية في 2011/6/30	
الأصول المتداولة التأمين المدفوع مقدماً	9000

ويلاحظ أن رصيد التأمين المدفوع مقدماً والظاهر في ميزانية 2011/6/30 يبلغ 9000 دينار ويمثل الرصيد المتبقي وغير المستعمل من مبلغ التأمين (12000 – 3000).

- إظهار التأمين المدفوع مقدماً في الميزانية المعدّة في 2011/12/31.

شركة السعادة الميزانية في 2011/12/31	
الأصول المتداولة التأمين المدفوع مقدماً	3000

ويلاحظ أن رصيد التأمين المدفوع مقدماً والظاهر في ميزانية 2011/12/31 يبلغ 3000 دينار ويمثل الرصيد المتبقي وغير المستعمل من مبلغ التأمين (12000 – 9000).

القرطاسية والعدد والأدوات الصغيرة

تلجأ معظم المنشآت إلى شراء كمية من القرطاسية والعدد الصغيرة مثل الأقلام والأحبار وورق الطباعة والتصوير بكميات تكفي استخدام المنشأة لفترة قد تصل سنة أحياناً أو أكثر. وعند شراء القرطاسية أو العدد الصغيرة تثبت كأصل تحت بند القرطاسية والعدد والأدوات الصغيرة، وحسب القيد التالي وبافتراض إن البند هو قرطاسية:

××		من حـ/ القرطاسية	2011/××/××
	××	إلى حـ/ النقدية	

وعند إعداد القوائم المالية يتم جرد المتبقي من القرطاسية والعدد والأدوات الصغيرة لتحديد الكمية المستخدمة خلال الفترة، حيث يجري إثبات الكمية المستخدمة بقيد التسوية التالي، وبافتراض أن البند المعني هو قرطاسية:

××		من حـ/ مصروف القرطاسية المستعملة	2011/××/××
	××	إلى حـ/ القرطاسية	

ويظهر مصروف القرطاسية المستعملة في قائمة الدخل ضمن المصاريف، بينما يظهر رصيد القرطاسية المتبقي في الميزانية ضمن الأصول المتداولة.

مثال (4)

- في 2011/1/1 كان لدى شركة السعادة رصيد قرطاسية يبلغ 400 دينار.
- في 2011/2/12 قامت الشركة بشراء قرطاسية بقيمة 600 دينار على الحساب.
- تعد شركة السعادة قوائمها المالية بشكل نصف سنوي، وفي 2011/6/30 وعند جرد القرطاسية المتبقية تبين أن الرصيد يبلغ 350 دينار.

المطلوب:

1. إثبات قيد شراء القرطاسية.
2. إثبات قيد التسوية الخاصة بالقرطاسية المستعملة في 2011/6/30.
3. بيان كيفية إظهار مصروف القرطاسية المستعملة في قائمة الدخل المعدّة للنصف الأول من العام 2011.
4. بيان كيفية إظهار القرطاسية في الميزانية المعدّة في 2011/6/30.

حل مثال (4)

1. قيد شراء القرطاسية:

12000		من حـ/ القرطاسية	2011/1/1
	12000	إلى حـ/ ذمم دائنة	

2. قيد التسوية الخاص بالقرطاسية المستعملة في 2011/6/30:

- مصروف القرطاسية المستعملة للنصف الأول من سنة 2011 = (400 + 600) – 350 = 650 دينار. وعليه يظهر قيد التسوية على النحو التالي:

650		من حـ/ مصروف القرطاسية المستعملة	2011/6/30
	650	إلى حـ/ القرطاسية	

3. إظهار مصروف القرطاسية المستعملة في قائمة الدخل المعدّة للنصف الأول من العام 2011.

شركة السعادة **قائمة الدخل عن الفترة المالية من 2011/1/1 ولغاية 2011/6/30**	
<u>المصاريف الإدارية</u>	
مصروف القرطاسية المستعملة	650

4. إظهار رصيد القرطاسية المتبقي في الميزانية المعدّة 2011/6/30.

شركة السعادة **الميزانية في 2011/6/30**	
الأصول المتداولة	
القرطاسية	350

ويلاحظ أن رصيد القرطاسية والظاهر في ميزانية 2011/6/30 يبلغ 350 دينار ويمثل الرصيد المتبقي وغير المستعمل من القرطاسية.

الأصول المعمرة

تمتلك معظم المنشآت أصول معمرة لاستخدامها في عملياتها التشغيلية، ومن الأمثلة على هذه الأصول السيارات والأثاث والآلات الصناعية في حالة الشركات الصناعية والمباني وغيرها. يمثل ثمن شراء الأصول المعمرة تكلفة الحصول على خدمات تلك الأصول لفترات طويلة تتراوح بين 5 – 10 سنوات وكما هو الحال في السيارات والأثاث وأجهزة الكمبيوتر، كما قد تصل فترة الإنتفاع من خدمات بعض الأصول المعمرة مثل المباني إلى 50 سنة. ونظراً لأن قيمة الأصول المعمرة تتناقص مع مرور الزمن نتيجة عوامل عديدة منها الإستخدام الفعلي لها والتقدم التقني، فإن معالجة هذه الأصول يتم على النحو التالي:

– عند تملك الأصل تثبت المبالغ المدفوعة للحصول على الأصل بجعل حساب الأصل المعني مديناً وحساب النقدية دائناً. فلو كان الأصل المشترى سيارات، فعند الشراء يثبت القيد التالي وبافتراض تسديد قيمتها نقداً:

××		من حـ/ السيارات	
	××	إلى حـ/ النقدية	

– وتظهر الأصول المعمرة في الميزانية ضمن الأصول غير المتداولة، أو ما يطلق عليها بالأصول الثابتة.

– في نهاية كل فترة محاسبية وعند إعداد قوائم مالية يتم تقدير قيمة الإنخفاض في قيمة الأصول المعمرة ويتم إثبات ذلك بقيد التسوية التالي:

××		من حـ/ مصروف إهتلاك السيارات	
	××	إلى حـ/ مجمع إهتلاك السيارات	

وبناءً على قيد التسوية أعلاه يظهر مصروف إهتلاك السيارات في قائمة الدخل ضمن المصاريف، وتظهر السيارات في الميزانية مطروحاً منها رصيد مجمع الإهتلاك، حيث يطلق على الفرق بين قيمة السيارات ورصيد مجمع إهتلاك السيارات بالقيمة الدفترية للسيارات. علماً بأن مجمع الإهتلاك هو حساب متراكم أي متزايد ويمثل مجموع الإهتلاك الذي تم على الأصل من تاريخ الشراء ولغاية تاريخ إعداد الميزانية، حيث يتم تحميله بمصروف كل فترة وتدوير رصيده إلى الفترات التالية.

إن عدم إجراء قيد التسوية أعلاه والخاص بالإهتلاك يؤدي إلى عدم إظهار القوائم المالية بالشكل الصحيح حيث يؤدي إلى ما يلي:

1. تخفيض مصاريف المنشأة بمقدار مصروف الإهتلاك غير المثبت.
2. تضخيم (زيادة) صافي ربح المنشأة نظراً لتخفيض المصاريف.
3. تضخيم (زيادة) حقوق الملكية نتيجة تضخيم الأرباح.
4. تضخيم الأصول (السيارات) نظراً لعدم إثبات النقص الحاصل بقيمتها نتيجة الإستخدام.

أما عن كيفية تحديد قيمة الإهتلاك لكل فترة محاسبية فهناك العديد من الطرق منها على سبيل المثال:

1. طريقة القسط الثابت، والتي تعتبر من أكثر الطرق استخداماً، حيث يتم بموجب هذه الطريقة توزيع تكلفة الأصل القابلة للإهتلاك على العمر الإنتاجي المقدر، أي تتساوى قيمة الإهتلاك لكل فترة محاسبية مع باقي الفترات الأخرى. ويقصد بالقيمة القابلة للإهتلاك تكلفة شراء الأصل مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.
2. طرق الإهتلاك المتناقص: وتقوم هذه الطرق على تحميل الفترات الأولى من عمر الأصل قيمة إهتلاك عالية ثم تبدأ قيمة الإهتلاك بالتناقص سنة بعد أخرى، ومن الأمثلة على هذه الطرق طريقة مجموع أرقام السنين وطريقة القسط المتناقص المضاعف. تقوم طرق الإهتلاك المتناقص على قاعدة أن الإنتفاع من الأصل تكون مرتفعة في بداية عمر الأصل نظراً لارتفاع كفاءته وإنخفاض مصاريف الصيانة المدفوعة عليه، مما يتطلب بالتالي تحميل الفترات الأولى من عمر الأصل بمبلغ إهتلاك أعلى من الفترات التالية.
3. طريقة عدد الوحدات المستخدمة: ويتم بموجب هذه الطريقة تقدير عدد الوحدات المتوقع الإنتفاع منها من الأصل، ليجري في ضوء ذلك تحديد تكلفة الوحدة بناءً على ثمن شراء الأصل. ثم يجري تحديد قيمة الإهتلاك الواجب تحميله لكل فترة محاسبية بناءً على عدد الوحدات المستفادة من الأصل. ومن الأمثلة على الأصول التي من الممكن إهتلاكها حسب هذه الطريقة السيارات وآلات التصوير وآلات والمعدات الطبية مثل أجهزة تصوير الأشعة.

مثال (5)

في 2011/1/1 اشترت شركة الرمال سيارات لاستخدامها لنقل البضائع للزبائن بمبلغ 20000 دينار وتم تسديد قيمتها نقداً عند الشراء. وقد قررت الشركة إهتلاك السيارات بطريقة القسط الثابت حيث تم تقدير العمر الإنتاجي للسيارات بـ 5 سنوات، كما تم تقدير القيمة المتبقية للسيارات في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 2000 دينار.

تعد الشركة قوائمها المالية بشكل نصف سنوي.

المطلوب:

1. إثبات قيد شراء السيارات.
2. إثبات قيود التسوية الخاص بإهتلاك السيارات في 2011/6/30 و 2011/12/31.

3. بيان كيفية إظهار مصروف إهتلاك السيارات في قائمة الدخل المعدّة للنصف الأول والنصف الثاني من العام 2011.
4. بيان كيفية إظهار السيارات ومجمع اهتلاكها في الميزانية المعدّة في 2011/6/30 وميزانية 2011/12/31.

حل مثال (5)

1. قيد شراء السيارات:

20000		من حـ/ السيارات	2011/1/1
	20000	إلى حـ/ ذمم دائنة	

أما قيد تسديد قيمة السيارات فيظهر على النحو التالي:

20000		من حـ/ ذمم دائنة	2011/1/1
	20000	إلى حـ/ النقدية	

2. قيود التسوية الخاص بإهتلاك السيارات في 2011/6/30 و 2011/12/31

- مصروف الإهتلاك السنوي للسيارات = (20000 – 2000) ÷ 5 سنوات = 3600 دينار.
- مصروف إهتلاك السيارات للنصف الأول من سنة 2011 = 3600 × 2/1 = 1800 دينار.
- مصروف إهتلاك السيارات للنصف الثاني من سنة 2011 = 3600 × 2/1 = 1800 دينار.
- قيد التسوية الخاص بإهتلاك السيارات في 2011/6/30:

1800		من حـ/ مصروف إهتلاك السيارات	2011/6/30
	1800	إلى حـ/ مجمع إهتلاك السيارات	

- قيد التسوية الخاص بإهتلاك السيارات في 2011/12/31:

1800		من حـ/ مصروف إهتلاك السيارات	2011/12/31
	1800	إلى حـ/ مجمع إهتلاك السيارات	

3. إظهار مصروف إهتلاك السيارات في قائمة الدخل المعدّة للنصف الأول من العام 2011:

شركة الرمال **قائمة الدخل عن الفترة المالية من 2011/1/1 ولغاية 2011/6/30**	
المصاريف البيعية	
مصروف إهتلاك السيارات	1800

- إظهار مصروف إهتلاك السيارات في قائمة الدخل المعدّة للنصف الثاني من العام 2011:

شركة الرمال قائمة الدخل عن الفترة المالية من 2011/7/1 ولغاية 2011/12/31	
المصاريف البيعية	
مصروف إهتلاك السيارات	1800

4. إظهار السيارات ومجمع إهتلاكها في الميزانية المعدّة 2011/6/30:

شركة الرمال الميزانية في 2011/6/30	
الأصول غير المتداولة	
سيارات	20000
يطرح مجمع إهتلاك	(1800)
صافي القيمة الدفترية للسيارات	18200

- إظهار السيارات ومجمع إهتلاكها في الميزانية المعدّة في 2011/12/31:

شركة الرمال الميزانية في 2011/12/31	
الأصول غير المتداولة	
سيارات	20000
يطرح مجمع إهتلاك	(3600)
صافي القيمة الدفترية للسيارات	16400

التسويات الجردية المتعلقة بالإيرادات مستحقة القبض

تمثل الإيرادات مستحقة القبض قيمة الإيرادات المستحقة للمنشأة عن خدمات تم تقديمها للغير إلا أن قيمتها لم تستلم بعد بتاريخ إعداد القوائم المالية. فعند تقديم الخدمة يجب الإعتراف بالإيراد المستحق عنها وإظهاره ضمن قائمة الدخل لتلك الفترة. فعند إعداد القوائم المالية وفي حالة عدم إستلام قيمة ذلك الإيراد يتوجب إعداد قيد تسوية لتعديل قيمة الإيرادات بزيادتها بمقدار الإيراد المتحقق وغير مستلم وإظهار بدل الإيراد المتحقق وغير المقبوض كدين على العميل تحت مسمى إيرادات مستحقة القبض وتظهر بالميزانية ضمن الأصول المتداولة حيث تماثل الذمم المدينة.

وفي ضوء ما سبق، يتوجب على المنشأة وعند إعداد القوائم المالية إجراء جرد للخدمات المقدمة للعملاء ولم يتم إستلام قيمتها نقداً والإعتراف بها بقيد التسوية التالي:

××		من حـ/ إيراد خدمات مستحقة القبض	2011/××/××
	××	إلى حـ/ إيراد خدمات	

إن عدم إجراء قيد التسوية أعلاه والخاص بالإيرادات المتحققة وغير المقبوضة يؤدي إلى عدم إظهار القوائم المالية بالشكل الصحيح حيث يؤدي إلى ما يلي:

1. تخفيض إيرادات المنشأة بمقدار الإيراد المتحقق وغير المقبوض.
2. تخفيض صافي ربح المنشأة نظراً لعدم الإعتراف بالإيراد المتحقق.
3. تخفيض حقوق الملكية نتيجة تخفيض الأرباح.
4. تخفيض الأصول (الإيرادات مستحقة القبض) نظراً لعدم إثبات الديون المستحقة للمنشأة على الغير.

وفيما يلي مثال توضيحي للتسويات الجردية المتعلقة بالإيرادات مستحقة القبض.

مثال (6)

- تمتلك شركة الأندلس عقار مؤجر للغير بأجرة سنوية تبلغ 6000 دينار، وقد تم تأجير العقار في 2011/1/1.
- تعد شركة الأندلس قوائمها المالية بشكل نصف سنوي، وفي 2011/6/30 وعند إعداد القوائم المالية تبين أن رصيد حساب إيراد عقار مؤجر يبلغ 2000 دينار حيث يمثل الرصيد المبلغ المستلم من المستأجر خلال الفترة التالية للتأجير.

المطلوب:

1. إثبات قيد التسوية في 2011/6/30 والخاص بإيراد العقار المؤجر.
2. بيان كيفية إظهار إيراد العقار في قائمة الدخل المعدّة للنصف الأول من العام 2011.
3. بيان كيفية إظهار ما يتعلق بإيراد العقار في الميزانية المعدّة في 2011/6/30.

حل مثال (6)

1. قيد التسوية في 2011/6/30 والخاص بإيراد العقار المؤجر:

يبلغ إيراد العقار المتحقق عن الفترة من 2011/1/1 وهو تاريخ تأجير العقار ولغاية 2011/6/30 تاريخ إعداد القوائم المالية 3000 دينار (6000 × 1 ÷ 2). وبما إن المبلغ المستلم عن إيراد العقار يبلغ 2000 دينار، فإن هناك مبلغ 1000 دينار تمثل إيراد عقار مستحق القبض، حيث يجري إثباته بقيد التسوية التالي:

1000		من حـ/ إيراد عقار مستحقة القبض	2011/6/30
	1000	إلى حـ/ إيراد عقار	

2. إظهار إيراد العقار في قائمة الدخل المعدّة للنصف الأول من العام 2011:

شركة الأندلس **قائمة الدخل عن الفترة المالية من 2011/1/1 ولغاية 2011/6/30**	
<u>الإيرادات الأخرى</u>	
إيراد عقار	3000

3. إظهار ما يتعلق بإيراد العقار في الميزانية المعدّة في 2011/6/30:

شركة الأندلس **الميزانية في 2011/6/30**	
الأصول المتداولة	
إيراد عقار مستحقة القبض	1000

التسويات الجردية المتعلقة بالمصاريف مستحقة الدفع

تمثل المصاريف مستحقة الدفع الديون المستحقة على المنشأة مقابل خدمات ومنافع حصلت عليها المنشأة من الغير ولم يتم تسديد قيمتها حتى تاريخ إعداد القوائم المالية. ومن الأمثلة على المصاريف مستحقة الدفع مصروف الإيجار مستحق الدفع والرواتب مستحقة الدفع والإعلان مستحق الدفع وغيرها.

وفي سبيل تحميل كل فترة مالية بكامل ما يخصها من مصاريف يتوجب عند إعداد القوائم المالية حصر جميع المصاريف غير المدفوعة وإجراء قيد تسوية بذلك، حيث يظهر قيد التسوية الخاص بتلك المصاريف، وعلى افتراض أن المصروف المعني هو الرواتب، على النحو التالي:

××		من حـ/ مصروف الرواتب	2011/××/××
	××	إلى حـ/ مصاريف رواتب مستحقة الدفع	

وبترحيل هذا القيد يتم زيادة مصروف الرواتب في حين يظهر حساب مصاريف رواتب مستحقة الدفع في الميزانية وضمن الإلتزامات المتداولة. إن عدم إجراء قيد التسوية أعلاه يؤدي إلى:

1. تخفيض مصاريف المنشأة بمقدار المصاريف مستحقة الدفع.
2. تضخيم (زيادة) صافي ربح المنشأة نظراً لتخفيض المصاريف.
3. تضخيم (زيادة) حقوق الملكية نتيجة تضخيم الأرباح.
4. تخفيض الإلتزامات المستحقة على المنشأة نظراً لعدم إثبات قيمة المصاريف مستحقة الدفع.

وفيما يلي مثال توضيحي للتسويات الجردية المتعلقة بالإيرادات مستحقة القبض.

مثال (7)

- في 2011/12/31 ظهر رصيد مصروف الإيجار في دفاتر شركة الأمواج وقبل إجراء التسويات الجردية 4500 دينار، علماً بأن الإيجار السنوي لدى الشركة 6000 دينار.

المطلوب بيان ما يلي لغايات إعداد القوائم المالية السنوية لشركة الأحلام للعام 2011:

1. إثبات قيد التسوية الخاص بالإيجار.
2. بيان قيمة مصروف الإيجار الواجب إظهاره في قائمة الدخل السنوية للعام 2011.
3. بيان كيفية إظهار ما يتعلق بالإيجار عن العملية أعلاه في الميزانية المعدّة في 2011/12/31.

حل مثال (7)

1. قيد التسوية الخاص بالإيجار

- بما أن الإيجار السنوي 6000 دينار ومبلغ مصروف الإيجار الظاهر في دفاتر الشركة 4500 دينار فهذا يشير إلى وجود 1500 دينار مصروف إيجار يخص العام 2011 غير مسدد، مما يتوجب إجراء قيد تسوية لزيادة مصروف الإيجار ليصبح 6000 دينار. وعليه يظهر قيد التسوية الخاص بذلك على النحو التالي:

1500		من حـ/ مصروف الإيجار	2011/12/31
	1500	إلى حـ/ مصاريف إيجار مستحق الدفع	

2. إظهار مصروف الإيجار الواجب إظهاره في قائمة الدخل السنوية للعام 2011:

شركة الأمواج **قائمة الدخل عن الفترة المالية السنوية للعام 2011**	
المصاريف الادارية	
مصروف الإيجار	6000

3. إظهار ما يتعلق بالإيجار عن العملية أعلاه في الميزانية المعدّة في 2011/12/31:

شركة الأمواج **الميزانية في 2011/12/31**	
الإلتزامات المتداولة	
مصاريف إيجار مستحق الدفع	1500

ملحق الفصل

المعالجة البديلة للمصاريف والإيرادات المقدمة

سيتم في هذا الملحق عرض المعالجة البديلة لإثبات الإيرادات المقبوضة مقدماً والمصاريف المدفوعة مقدماً.

إثبات الإيرادات المقبوضة مقدماً عند القبض كإيراد

إن المعالجة البديلة لإثبات الإيرادات المقبوضة مقدماً هو إثباتها كإيراد عند إستلامها بدلاً من إلتزام. وعند إنتهاء الفترة المحاسبية وإعداد القوائم المالية يتم حصر مقدار الإيرادات المتحققة للمنشأة والواجب الإعتراف بها وإظهارها في قائمة الدخل ويتم تسجيل قيد تسوية بالفرق بين الإيرادات الواجب الإعتراف بها ورصيد الإيرادات المقبوضة مقدماً (غير المكتسبة)، حيث يظهر القيد على النحو التالي:

××		من حـ/ الإيرادات	2011/××/××
	××	إلى حـ/ الإيرادات المقبوضة مقدماً	

وبهذا القيد يتم تخفيض الإيرادات بمقدار الإيرادات غير المكتسبة ويبقى بحساب الإيرادات مقدار الإيراد المتحقق والواجب الإعتراف به، حيث يجري إظهاره بقائمة الدخل. وتجدر الإشارة إلى أن المعالجة البديلة للإيرادات المقبوضة مقدماً تعطي نتائج مماثلة لمعالجة الإيرادات المقبوضة مقدماً كإلتزام عند القبض.

مثال (8)

تقوم شركة الغد لخدمة الإنترنت بتقديم خدمة الإنترنت للمؤسسات والمنازل، وفي 2011/10/1 وقعت الشركة عقد مع مؤسسة السلام الصناعية لتزيدها بخدمة الإنترنت لمدة عام مقابل 1200 دينار، وقد إستلمت شركة الغد عند توقيع العقد كامل مبلغ العقد والبالغة 1200 دينار نقداً، وقد تم إثبات المبلغ المستلم بحساب إيراد خدمات الإنترنت.

تعد شركة الغد قوائمها المالية بشكل سنوي.

المطلوب:

1. إثبات قيد إستلام قيمة العقد في دفاتر شركة الغد لخدمة الإنترنت.
2. إثبات قيد التسوية اللازم في 2011/12/31.
3. بيان قيمة إيراد خدمات الإنترنت الواجب إظهاره في قائمة الدخل السنوية للعام 2011.
4. بيان كيفية إظهار ما يتعلق بالعملية أعلاه في الميزانية المعدّة في 2011/12/31.

حل مثال (8)

1. إثبات قيد إستلام قيمة العقد في دفاتر شركة الغد لخدمة الإنترنت:

1200		من حـ/ النقدية	2011/10/1
	1200	إلى حـ/ إيراد خدمات إنترنت	

2. إثبات قيد التسوية اللازم في 2011/12/31:

مقدار الإيراد المتحقق من العقد والواجب الإعتراف به في 2011/12/31 يبلغ 300 دينار (1200 × (3 ÷ 12)، وعليه يجري تخفيض رصيد إيراد خدمات إنترنت بمقدار 900 دينار ليصبح رصيده بعد ذلك 300 دينار. وفي ضوء ذلك يظهر قيد التسوية على النحو التالي:

900		من حـ/ إيراد خدمات إنترنت	2011/12/31
	900	إلى حـ/ إيراد خدمات إنترنت مقبوضة مقدماً	

3. بيان قيمة إيراد خدمات الإنترنت الواجب إظهاره في قائمة الدخل السنوية للعام 2011.

يظهر في قائمة الدخل للعام 2011 إيراد خدمات إنترنت يبلغ 300 دينار، وعلى النحو التالي:

شركة الغد لخدمة الإنترنت قائمة الدخل عن السنة المالية 2011	
إيراد خدمات إنترنت	300 دينار

4. بيان كيفية إظهار ما يتعلق بالعملية أعلاه في الميزانية المعدّة في 2011/12/31.

يظهر في الميزانية في 2011/12/31 رصيد إيراد خدمات إنترنت مقبوضة مقدماً يبلغ 900 دينار وعلى النحو التالي:

شركة الغد لخدمة الإنترنت الميزانية في 2011/12/31	
الإلتزامات المتداولة إيراد خدمات إنترنت مقبوضة مقدماً	900 دينار

وبمقارنة البيانات الخاصة بالعقد والظاهرة في قائمة الدخل والميزانية للمثال أعلاه مع المثال رقم (1) و(2) من هذا الفصل يلاحظ أن النتائج متماثلة.

إثبات المصاريف المدفوعة مقدماً عند الدفع كمصروف

تتمثل المعالجة البديلة لإثبات المصاريف المدفوعة مقدماً بإثباتها مصروف عند الدفع بدلاً من أصل. وعند إنتهاء الفترة المحاسبية وإعداد القوائم المالية يتم حصر مقدار المبلغ المستنفذ من المصاريف والواجب الإعتراف به كمصروف وإظهاره في قائمة الدخل، حيث يجري إثبات قيد تسوية بالفرق بين رصيد المصروف قبل إجراء التسويات ومبلغ المصروف الواجب الإعتراف به، حيث يظهر القيد على النحو التالي:

××		من حـ/ مصاريف مدفوعة مقدماً	2011/××/××
	××	إلى حـ/ المصارف	

وبهذا القيد يتم تخفيض المصاريف بمقدار المصاريف المدفوعة مقدماً وبمثل رصيد المصروف بعد ترحيل قيد التسوية مقدار المصروف والواجب الإعتراف به، حيث يجري إظهاره بقائمة الدخل. وتجدر الإشارة إلى أن المعالجة البديلة للمصاريف المدفوعة مقدماً تعطي نتائج مماثلة لمعالجة المصاريف المدفوعة مقدماً كأصل عند الدفع.

مثال (9)

في 2011/4/1 وقعت شركة السعادة عقد تأمين مع شركة القدس للتأمين لمدة سنة لتغطية مخاطر الحريق مقابل مبلغ 12000 دينار، وقد تم دفع قيمة العقد كاملة عند توقيع العقد، وتم إثبات كامل المبلغ المدفوع عن العقد بحساب مصروف التأمين. علماً بأن شركة السعادة تعد قوائمها المالية بشكل سنوي.

المطلوب:

1. إثبات قيد دفع مبلغ التأمين.
2. إثبات قيد التسوية الخاصة بالتأمين المستنفذ في 2011/12/31.
3. بيان كيفية إظهار مصروف التأمين في قائمة الدخل للعام 2011.
4. بيان كيفية إظهار التأمين المدفوع مقدماً في الميزانية المعدّة في 2011/12/31.

حل مثال (9)

1. قيد دفع مبلغ التأمين:

12000		من حـ/ مصروف التأمين	2011/4/1
	12000	إلى حـ/ النقدية	

2. قيد التسوية الخاص بمصروف التأمين في 2011/12/31:

- مصروف التأمين لسنة 2011 = 12000 × (3÷12) = 3000 دينار.

ويلاحظ أنه تم تحميل العام 2011 بنسبة الإستفادة من خدمات التأمين والبالغة 9 شهور.

- وعليه يظهر قيود التسوية الخاص بمصروف التأمين في 2011/12/31 على النحو التالي:

3000		من حـ/ التأمين المدفوع مقدماً	2011/12/31
	3000	إلى حـ/ مصروف التأمين	

3. إظهار مصروف التأمين في قائمة الدخل للعام 2011:

شركة السعادة **قائمة الدخل للعام 2011**	
<u>**المصاريف الإدارية**</u> مصروف التأمين	9000

- إظهار التأمين المدفوع مقدماً في الميزانية المعدّة في 2011/12/31:

شركة السعادة **الميزانية في 2011/12/31**	
الأصول المتداولة التأمين المدفوع مقدماً	3000

وبمقارنة النتائج المعروضة في هذا المثال مع النتائج الخاصة بالمثال رقم (3) من هذا الفصل يلاحظ تماثل النتائج الظاهرة في القوائم المالية للمعالجة الأصيلة والمعالجة البديلة للمصاريف المدفوعة مقدماً.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (إختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **إن المبدأ الذي يقوم على تقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية هو مبدأ:**

أ- إستمرارية المنشأة　　　ب- تحقق الإيراد

ج- المقابلة　　　د- الفترة المحاسبية

2. **ينص فرض الإستمرارية على:**

أ- أن المنشأة مستمرة لمدة تزيد عن سنة

ب- أن استمرار المنشأة مرتبط بحياة أصحابها

ج- أن المنشأة مستمرة في أعمالها التشغيلية إلى فترة طويلة

د- أن المنشأة مستمرة في أعمالها التشغيلية لفترة لا تقل عن 5 سنوات

3. **يتم إجراء التسويات الجردية عند:**

أ- إعداد القوائم المالية　　　ب- نهاية كل شهر

ج- تصفية المنشأة　　　د- نهاية السنة المالية وبغض النظر عن تاريخ إعداد القوائم المالية

4. **يظهر رصيد مصروف الإيجار المدفوعة مقدماً في:**

أ- الميزانية وضمن الإلتزامات المتداولة　　　ب- الميزانية وضمن الأصول المتداولة

ج- قائمة الدخل وضمن المصاريف　　　د- لا يظهر في القوائم المالية

5. **بلغ رصيد القرطاسية في سجلات شركة الغانم في 2011/12/31 وقبل إجراء التسويات الجردية 500 دينار، ونتيجة التسويات الجردية ظهر مصروف القرطاسية المستعملة في قائمة الدخل للعام 2011 مبلغ 350 دينار. إن مبلغ القرطاسية الذي سيظهر في ميزانية شركة الغانم في 2011/12/31 يبلغ:**

أ- 500 دينار　　　ب- 350 دينار

ج- 150 دينار　　　د- صفر

6. **إن عدم إجراء قيد التسوية الخاص بالإيرادات المتحققة للمنشأة وغير المقبوضة يؤدي إلى:**

أ- تخفيض أصول المنشأة　　　ب- زيادة صافي ربح المنشأة

ج- تضخيم أصول المنشأة　　　ج- تضخيم إلتزامات المنشأة

7. **ظهر رصيد مصروف إيجار مدفوع مقدماً في دفاتر شركة القاسم وقبل إجراء التسويات الجردية بقيمة 4800 دينار علماً أن الإيجار السنوي يبلغ 3600 دينار، إن مقدار مصروف إيجار مدفوع مقدماً الذي سيظهر في الميزانية العمومية بعد التسويات سيبلغ:**

أ- 8400 دينار. ب- 4800 دينار. ج- 3600 دينار. د- 1200 دينار.

8. **بلغ رصيد مصروف الرواتب في دفاتر شركة الرمال في 2011/12/31 مبلغ 5000 دينار، وعند إعداد القوائم المالية تبين أن الرواتب الشهرية لدى الشركة تبلغ 400 دينار، وعليه فإن الجانب الدائن من قيد التسوية عند إعداد القوائم المالية للعام 2011 هو:**

أ- حساب رواتب مدفوعة مقدماً بقيمة 200 دينار.
ب- حساب مصروف رواتب بقيمة 200 دينار.
ج- حساب رواتب مستحقة الدفع بقيمة 200 دينار.
د- حساب مصروف رواتب بقيمة 400 دينار.

9. **في 2011/10/1 دفعت شركة الساحل مبلغ 12000 دينار إيجار عقار عن 4 شهور تبدأ في 2011/10/1 وسجل المبلغ بالكامل في حساب إيجار عقار مدفوع مقدماً بجعله (مدينا)، عند إعداد القوائم المالية للشركة في 2011/10/31 فإن قيد التسوية اللازم هو:**

أ- 12000 من حـ/ مصروف الإيجار — 12000 إلى حـ/ إيجار عقار مدفوع مقدماً
ب- 9000 من حـ/ مصروف الإيجار — 9000 إلى حـ/ إيجار عقار مدفوع مقدماً
ج- 3000 من حـ/ مصروف الإيجار — 3000 إلى حـ/ إيجار عقار مدفوع مقدماً
د- 3000 من حـ/ إيجار عقار مدفوع مقدماً — 3000 إلى حـ/ مصروف الإيجار

10. **في 2011/7/1 دفعت شركة دجلة مبلغ 8400 دينار وذلك مقابل تأمين مباني الشركة لمدة سنتين، وتم تسجيل المبلغ المدفوع بجعل حساب مصروف التأمين مديناً وحساب النقدية دائناً بالمبلغ، عند إعداد القوائم المالية السنوية للشركة للعام 2011 يكون قيد التسوية اللازم هو:**

أ- 4200 من حـ/ مصروف التأمين — 4200 إلى حـ/ التأمين المدفوع مقدماً
ب- 2100 من حـ/ مصروف التأمين — 2100 إلى حـ/ التأمين المدفوع مقدماً
ج- 2100 من حـ/ التأمين المدفوع مقدماً — 2100 إلى حـ/ مصروف التأمين
د- 6300 من حـ/ التأمين المدفوع مقدماً — 6300 إلى حـ/ مصروف التأمين

11. **في 2011/7/1 استملت مجلة الرؤيا مبلغ 4000 دينار نقداً من أحد العملاء وذلك مقابل قيمة إشتراكات في المجلة لمدة 4 سنوات اعتباراً من 2011/10/1. في حالة استخدام المجلة الأساس النقدي بدلاً من أساس الإستحقاق للإعتراف بإيرادات الإشتراكات فإن إيرادات الإشتراكات في قائمة الدخل للعام 2011 ستظهر:**

أ- مضخمة بقيمة 4000 دينار
ب- مضخمة بقيمة 3750 دينار
ج- مضخمة بقيمة 3500 دينار
د- مخفضة بقيمة 3750 دينار

12. **في 2011/12/31 بلغ رصيد إيرادات الصيانة قبل إجراء التسويات الجردية اللازمة الظاهر في دفاتر مؤسسة الهدى للصيانة العامة مبلغ 32500 دينار، ولدى فحص عقود الصيانة مع عملاء المؤسسة تبين ما يلي:**

- **هناك عقد صيانة تم توقيعه مع العميل زيد بتاريخ 2011/7/1 بقيمة 4000 دينار لمدة سنة تم إستلام كامل قيمة العقد نقداً عند توقيع العقد، وتم تسجيل المبلغ المستلم ضمن حساب إيراد الصيانة.**
- **هناك عقد صيانة تم توقيعه مع العميل راغب في 2011/10/1 لمدة سنة مقابل 2400 دينار، ولم يتم إستلام أي مبلغ عند توقيع العقد ولغاية نهاية السنة المالية 2011.**

إن قيمة إيراد الصيانة الذي سيظهر في قائمة الدخل للعام 2011 يبلغ:

أ- 31100 دينار. ب- 30900 دينار. ج- 30500 دينار. د- 28500 دينار.

13. **في 2011/12/31 بلغ الرصيد الفعلي للعدد والأدوات لدى شركة السماح 5400 دينار، بينما بلغ الرصيد الدفتري وقبل إجراء التسويات الجردية 10000 دينار. إن إغفال المحاسب عن إثبات قيد التسوية الجردية عند إعداد القوائم المالية للعام 2011 سيؤدي إلى:**

أ- تخفيض صافي الربح بمقدار 4600 دينار
ب- زيادة صافي الربح بمقدار 5400 دينار
ج- زيادة صافي الربح بمقدار 4600 دينار
د- تخفيض صافي الربح بمقدار 5400 دينار

14. **في 2011/12/31 وعند إعداد القوائم المالية لشركة عبر البحار قام المحاسب باثبات قيد التسوية التالي والخاص بالتأمين المدفوع مقدماً:**

1200		**من حـ/ مصروف التأمين**
	1200	**إلى حـ/ التأمين المدفوع مقدماً**

علماً بأن عقد التأمين تم توقيعه في 2011/10/1 ويغطي سنة كاملة إعتباراً من تاريخ توقيع العقد وتم تسديد كامل قيمة العقد عند التوقيع. إذا كانت شركة الساحل تعد قوائمها بشكل سنوي، فإن مقدار التأمين المدفوع مقدماً الذي سيظهر في ميزانية 2011/12/31 يبلغ:

أ- 4800 دينار ب- 3600 دينار ج- 1200 دينار د- صفر

15. **ظهر في ميزانية الشركة العالمية للصناعات الخفيفة في 2011/12/31 إيجار مستحق الدفع مبلغ 1500 دينار، بينما ظهر مصروف الإيجار في قائمة الدخل للعام 2011 مبلغ 6000 دينار، علماً بأن عقد الإيجار تم توقيعه في 2011/7/1 وتم تسديد مالك العقار عند توقيع العقد دفعة على حساب الإيجار. إن المبلغ المدفوع لمالك العقار عند توقيع العقد يبلغ:**

أ- 7500 دينار ب- 6000 دينار ج- 4500 دينار د- 3000 دينار

16. **في 2009/1/1 اشترت شركة العامري أثاث بقيمة 4000 دينار، وتم تقدير العمر الإنتاجي للأثاث بخمس سنوات والقيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي بـ 400 دينار، وتقرر استهلاك الأثاث بطريقة القسط الثابت. إن مقدار القيمة الدفترية للأثاث والتي ستظهر في ميزانية 2011/12/31 ستبلغ:**

أ- 4000 دينار ب- 3600 دينار ج- 1440 دينار د- 1840 دينار

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

.1	.2	.3	.4	.5	.6	.7	.8
د	ج	أ	ب	ج	أ	د	ب
.9	.10	.11	.12	.13	.14	.15	.16
ج	د	ب	أ	ج	ب	ج	د

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض أرصدة الحسابات الظاهرة في سجلات شركة الياسمين في 2011/12/31 وقبل إجراء التسويات الجردية اللازمة:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
800		قرطاسية
15000		سيارات
	3000	مجمع إهتلاك سيارات
3600		مصروف تأمين مدفوع مقدماً
6000		مصرووف إعلان
	9000	إيراد عقار مقبوض مقدماً
	2400	إيراد فوائد

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتعلقة بالتسويات الجردية:

1. قدرت قيمة القرطاسية المتبقية في 2011/12/31 بمبلغ 150 دينار.
2. يقدر العمر الإنتاجي للسيارات بخمس سنوات وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبدون قيمة متبقية.
3. يبلغ مصروف التأمين السنوي 3600 دينار، وقد تم توقيع عقد التأمين وأصبح ساري المفعول في 2011/5/1.
4. يغطي مصروف الإعلان الظاهر أعلاه مدة 3 سنوات تبدأ من 2011/7/1.
5. يبلغ الإيراد السنوي للعقار 8000 دينار.
6. هناك إيراد فوائد استحقت للمنشأة قيمتها 250 دينار ولم تستلم ولم تسجل في الدفاتر.

المطلوب:

1. إثبات قيود التسوية المتعلقة بالمصاريف والإيرادات أعلاه في 2011/12/31.
2. بيان قيم الإيرادات والمصاريف التي ستظهر في قائمة الدخل للعام 2011 بعد التسويات الجردية.
3. بيان كيفية إظهار ما يتعلق بالبنود أعلاه في الميزانية المعدّة في 2011/12/31.

التمرين الثالث:

تستخدم شركة الأطلال للإستشارات المالية والضريبية المعالجة البديلة بتسجيل المبالغ المدفوعة مقدماً لحساب أي مصروف كمصروف بدلاً من أصل (مصروف مدفوع مقدماً)، وبتسجيل الإيرادات المقبوضة مقدماً كإيراد بدلاً إلتزام (إيراد مقبوض مقدماً). فيما يلي العمليات التي حدثت لدى الشركة خلال العام 2011:

1. في 2011/4/1 تم توقيع عقد تأمين ضد أخطار السرقة لمدة سنة وقد دفعت الشركة كامل قيمة العقد البالغة 2400 دينار نقداً عند توقيع العقد.
2. في 2011/7/1 وقعت الشركة عقد مع أحد العملاء لتقديم إستشارات مالية لمدة سنة مقابل 3600 دينار، وقد إستلمت الشركة عند توقيع العقد مبلغ 3000 دينار نقداً.
3. في 2011/10/1 إستاجرت الشركة عقار بأجرة سنوية تبلغ 6000 دينار، وقد دفعت الشركة مبلغ 2000 دينار نقداً عند توقيع العقد.
4. في 2011/11/15 وقعت الشركة عقد مع العميل رامز لتقديم إستشارة مالية وضريبية مقابل مبلغ 2500 دينار، وقد إستلمت الشركة 60% من قيمة العقد بتاريخ التوقيع على العقد. وفي 2011/12/31 تبين أن نسبة المنجز من العقد الموقع مع العميل رامز تقدر بـ 75%.

هذا مع العلم أن شركة الأطلال تعد قوائمها المالية بشكل سنوي.

المطلوب:

1. إثبات قيود التسوية المتعلقة بالمصاريف والإيرادات أعلاه في 2011/12/31.
2. بيان قيم الإيرادات والمصاريف التي ستظهر في قائمة الدخل للعام 2011 بعد التسويات الجردية.
3. بيان كيفية إظهار ما يتعلق بالبنود أعلاه في الميزانية المعدّة في 2011/12/31.

التمرين الرابع:

فيما يلي أرصدة الحسابات لشركة النجاح قبل إجراء التسويات كما في 2011/12/31، علماً بأن الشركة تعد قوائمها المالية بشكل سنوي:

رصيد مدين	رصيد دائن	اسم الحساب
2700		النقدية
2500		لوازم
	18000	إيراد رسوم خدمات
1200		إعلان مدفوع مقدماً
	3000	إيراد خدمات مقبوضة مقدماً
6000		مصروف رواتب
12000		أثاث
	1000	مجمع إهتلاك أثاث
2400		مصروف إيجار
	800	ذمم دائنة
	4000	رأس المال
26800	26800	المجموع

وقد أعطيت المعلومات الإضافية اللازمة لإجراء التسويات الجردية في نهاية السنة المالية على النحو التالي:

أ- بلغت اللوازم الباقية آخر السنة بدون استعمال مبلغ 1400 دينار.

ب- هناك مبلغ 2500 دينار رسوم خدمات اكتسبت لصالح الشركة ولم تستلم قيمتها أو تثبت بالسجلات حتى 2011/12/31.

ج- يغطي مبلغ الإعلان المدفوع مقدماً الظاهر أعلاه عقد لمدة سنة وتم البدء بتنفيذ العقد في 2011/10/1.

د- ضمن رصيد إيراد خدمات مقبوضة مقدماً نهاية السنة مبلغ 1800 دينار اكتسبت.

هـ- الرواتب المستحقة الدفع في نهاية السنة 1250 ديناراً.

و- يستهلك الأثاث بطريقة القسط الثابت وبعمر إنتاجي يبلغ 8 سنوات وتقدر القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي بـ 2000 دينار.

المطلوب:

1. إعداد قائمة الدخل للعام 2011 والميزانية في 2011/12/31 بافتراض إغفال المحاسب إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة.
2. إثبات قيود التسوية المتعلقة بالمصاريف والإيرادات أعلاه في 2011/12/31.
3. إعداد قائمة الدخل للعام 2011 والميزانية في 2011/12/31 بعد إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة.

4. بيان مقدار التغير في إيرادات ومصاريف وصافي ربح الشركة في ظل إعداد قيود التسويات الجردية مقارنة مع عدم إجرائها.

التمرين الخامس:

تمتلك شركة البركة العقارية عدة مباني تقوم بتأجيرها للغير. يدفع بعض المستأجرين بدلات الإيجار مقدماً، والبعض الآخر لا يقوم بذلك. فيما يلي المعلومات التي تتعلق بحساب إيراد العقار المستحق القبض وحساب إيراد العقار المقبوض مقدماً للعامين 2010 و 2011:

2010/12/31	2011/12/31	
3800 دينار	4500 دينار	إيراد عقار مستحق القبض
2300	1700	إيراد العقار المقبوض مقدماً

علماً بأن مجموع النقدية التي قبضت من المستأجرين خلال العام 2011 بلغت 45000 دينار.

المطلوب: تحديد مبلغ إيراد العقار الذي اكتسب ويخص السنة المالية المنتهية في 2011/12/31.

محور المحاسبة المالية

الفصل الثالث: العمليات المحاسبية المتعلقة بالمخزون والأصول غير المتداولة

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التاليـة:

- تحديد كمية المخزون المملوك من قبل المنشأة
- تحديد قيمة المخزون المملوك من قبل المنشأة
- أنظمة قياس المخزون
- إفتراضات تدفق المخزون
- تقييم المخزون حسب التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
- طريق تقدير قيمة المخزون
- تكلفة إقتناء الممتلكات والمصانع والمعدات
- إختلاف العمر الإنتاجي لأجزاء الأصل
- إهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات
- الإستغناء عن الممتلكات والمصانع والمعدات
- الممتلكات والمصانع والمعدات المحتفظ بها لغايات البيع

1. مقدمة

سيتم في هذا المحور تغطية المخزون والأصول غير المتداولة والمتمثلة في الممتلكات والمصانع والمعدات. وستتم المعالجة وفقاً للمعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، علماً بأن المخزون قد تم تغطيته في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2)، أما الممتلكات والمصانع والمعدات فقد تم تغطيتها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16).

يمثل المخزون أحد بنود الأصول المتداولة الهامة في المنشآت التجارية والصناعية، وتزداد أهمية المخزون في المنشآت التجارية والتي يمثل المخزون فيها الأصل الأهم على الإطلاق حيث يشكل في غالبية هذه المنشآت نسبة قد تصل إلى أكثر من 80% من مجموع أصول المنشأة. ويمثل المخزون في المنشآت التجارية البضاعة التي تمتلكها المنشأة بقصد إعادة بيعها ضمن النشاط التشغيلي العادي. أما في المنشآت الصناعية فإن المخزون يشتمل العناصر التالية:

1. المواد الخام التي تدخل في عملية تصنيع السلع.
2. الإنتاج تحت التشغيل والذي يمثل ما تم البدء بتصنيعه إلا أنه ما زال بحاجة إلى عمليات تصنيع إضافية ليصبح جاهز للبيع.
3. البضاعة المصنعة والتي تمثل البضاعة التي إكتملت عملية تصنيعها وبالتالي تعتبر جاهزة للبيع.

أما الممتلكات والمصانع والمعدات فهي أصول ملموسة يتم تملكها بهدف استخدامها لفترة زمنية طويلة في العلميات التشغيلية العادية للمنشأة. ويتم محاسبياً معالجة المبالغ التي تدفع للإستفادة من خدمات لفترة زمنية واحدة بالمصاريف الإيرادية حيث يجري إقفالها في قائمة الدخل. أما الممتلكات والمصانع والمعدات فهي أصول يتم تملكها للإستفادة من خدماتها لفترة زمنية عادةً تزيد عن فترة مالية واحدة وبالتالي يطلق عليها مصاريف رأسمالية وتظهر في الميزانية كأصول غير متداولة. وتلعب الأهمية النسبية لمبلغ الأصل دور في تصنيفه إلى مصروف إيرادي أو رأسمالي، فهناك بعض المنشآت التي تعتبر الأصول التي تكون تكلفة تملكها متدنية مصاريف إيرادية رغم أن الإستفادة من خدماتها قد يمتد إلى عدة فترات مالية، ومن الأمثلة على ذلك شراء آلة حاسبة بمبلغ 20 دينار.

المخزون

يتطلب قياس تكلفة المخزون معالجة موضوعين هما:

1. تحديد كمية المخزون المملوك من قبل المنشأة.
2. تحديد قيمة المخزون المملوك من قبل المنشأة لتحديد القيمة الخاصة بذلك والواجب إظهارها في القوائم المالية.

تحديد كمية المخزون المملوك من قبل المنشأة

إن إظهار المخزون في القوائم المالية يتطلب تملك المنشأة لهذا المخزون، علماً بأن الوجود المادي للمخزون في مستودعات المنشأة لا يعني بالضرورة تملك المنشأة له مما قد يتطلب استبعاده، والمقابل فإن هناك بعض كميات المخزون التي يتوجب إدراجها ضمن مخزون المنشأة رغم عدم وجودها المادي في مستودعات المنشأة. وقد حدّد معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون" بأن البنود التالية يجب إدراجها ضمن مخزون المنشأة:

1. البضاعة التي تمتلكها المنشأة والموجودة في مستودعاتها ومصانعها ومعارضها.
2. بضاعة الأمانة والتي تمثل البضاعة المملوكة من قبل المنشأة والموجودة لدى الوكلاء برسم البيع.
3. البضاعة المستوردة من قبل المنشأة والتي ما زالت برسم التخليص لدى دوائر الجمارك.
4. البضاعة المشتراة من قبل المنشأة وما زالت في الطريق في حال كون شروط الشراء أن البضاعة تسليم محلات البائع. أما البضاعة التي تكون شروط شرائها تسليم محلات المشتري ولم تصل بعد لمخازن المشتري فلا يتم إدراجها ضمن بنود المخزون لدى المشتري.

أما البنود التي لا يتم إدراجها ضمن المخزون فتتمثل بالآتي:

1. البضاعة المباعة للغير وما زالت في مخازن المنشأة.
2. البضاعة الموجودة لدى المنشأة برسم البيع. ففي حالة كون المنشأة وكيل لمنشأة أخرى فإن البضاعة الموجودة في هذه الحالة تكون ملكيتها للموكل وبالتالي لا تدرج ضمن بنود المخزون لدى الوكيل.
3. البضاعة المباعة من قبل المنشأة للغير والتي ما زالت في الطريق في حال كون شروط البيع أن البضاعة تسليم محلات المشتري.

تحديد قيمة المخزون المملوك من قبل المنشأة

إن تحديد قيمة المخزون المملوك من قبل المنشأة تختلف باختلاف طبيعة عمل المنشأة هل هي منشأة تجارية أم صناعية. ففي حالة المنشآت التجارية والتي تقوم بشراء السلع الجاهزة وإعادة بيعها فإن تكلفة المخزون تشتمل على العناصر التالية:

1. تكلفة شراء البضاعة بعد تنزيل خصم الشراء.
2. التكاليف المدفوعة لإيصال البضاعة إلى مخازن المنشأة ووضعها في المكان المخصص لذلك والتي تتضمن مصاريف الشحن والتأمين خلال الشحن ومصاريف التخليص والتنزيل وذلك في حالة كون شروط شراء البضاعة تسليم محلات البائع، أما في حالة كون الشروط تسليم محلات المشتري فإن البائع يتحمل كافة المصاريف المتعلقة بشحن البضاعة والتأمين عليها خلال الشحن والمصاريف الأخرى اللازمة لإيصالها لمحلات المشتري.
3. الرسوم الجمركية المدفوعة.
4. ضريبة المبيعات إذا كانت المنشأة غير مسجلة لدى دائرة ضريبة المبيعات، أما في حال كونها مسجلة فإن ضريبة المبيعات المدفوعة على البضاعة المشتراة لا تدخل ضمن تكلفة المشتريات وإنما تظهر في حساب مستقل هو أمانات ضريبة المبيعات.

أما بنود المصاريف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون فتتمثل في الآتي[1]:

1. مصاريف نقل المبيعات ومصاريف البيع والتسويق.

---

1 أبو نصار وحميدات (2012) **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان – الأردن.

2. مصاريف التلف أو النقص غير العادي، أما التلف العادي فيعتبر جزءاً من تكلفة المخزون.
3. تكاليف التخزين، إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية.
4. المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج.
5. فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة.
6. تكاليف الإقتراض أو التمويل فعند شراء المخزون بشروط السداد الأجل وبحيث يكون فترة السداد أطول من الفترة العادية للسداد وبحيث يتضمن السعر زيادة عن السعر العادي للشراء يعتبر **الفرق** بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف فائدة يحمل على مدة تأجيل الدفع.

أما المنشآت الصناعية فإن تكلفة البضاعة المصنعة تشتمل العناصر التالية:
1. تكلفة المواد الخام المستخدمة في عملية التصنيع، علماً أن تكلفة المواد الخام تتضمن جميع العناصر المذكورة في حالة تكلفة البضاعة لدى المنشآت التجارية مثل مصاريف شحن المواد الخام والتأمين والتخليص عليها.
2. تكاليف تحويل المواد الخام إلى سلعة مصنعة، والتي تتضمن تكلفة المواد المباشرة وتكاليف التصنيع غير المباشرة. وتتضمن تكاليف التصنيع غير المباشرة إهتلاك آلات المصنع والوقود والكهرباء المستخدم في عملية التصنيع وصيانة آلات المصنع ورواتب مهندسي المصنع والفنيين وغيرها من المصاريف الأخرى.

أنظمة قياس المخزون

يستخدم في عملية قياس المخزون في السجلات المحاسبية نظامان هما:
1. **نظام الجرد المستمر:** حيث يتم بموجب هذا النظام تتبع المخزون الوارد والصادر وتحديد الرصيد المتوفر في أي تاريخ وبصورة مستمرة وذلك من خلال تخصيص حساب بدفتر الأستاذ هو البضاعة بالمخازن والذي يتم جعله مدين بكل من رصيد المخزون في بداية الفترة والمشتريات ودائن بكلفة البضاعة المباعة. ويجب أن يتطابق رصيد المخزون الظاهر بحساب بضاعة بالمخازن مع رصيد البضاعة الفعلي في المخازن.
2. **نظام الجرد الدوري:** وحسب هذا النظام تظهر في حسابات المنشأة قيمة بضاعة أول المدة ويتم تسجيل البضاعة المشتراه بحساب المشتريات، أما تكلفة البضاعة المباعة فلا يتم تسجيلها. وعليه لا يمكن تحديد تكلفة البضاعة بالمخازن من خلال حسابات المنشأة وإنما يتم ذلك من خلال إجراء جرد فعلي لكمية المخزون عند إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية.

إفتراضات تدفق المخزون

في معظم الأحيان يحدث تغير في سعر الوحدة المشتراة من فترة لأخرى، مما يترتب عليه إحتمالية وجود كمية من المخزون لصنف معين مشتراه بأسعار مختلفة. فعلى إفتراض وجود 1000 وحدة من الصنف (س) في مخازن إحدى المنشآت في 2011/12/31 تم شرائها في تواريخ مختلفة وبالأسعار التالية:
- شراء بتاريخ 2011/6/12 بسعر 8 دنانير للوحدة.
- شراء بتاريخ 2011/9/15 بسعر 9 دنانير للوحدة.

- شراء بتاريخ 2011/12/11 بسعر 10 دنانير للوحدة.

في ضوء ما سبق، ما سعر الشراء الواجب إعتماده لتحديد تكلفة الـ 1000 وحدة والتي تمثل مخزون 2011/12/31؟

للإجابة عن هذا السؤال هناك عدة طرق تستند كل منها على إفتراض معين لتدفق المخزون من وإلى المنشأة وبناءً على هذه الإفتراضات يتم تحديد تكلفة مخزون آخر المدة، وهذه الطرق هي:

1. **طريقة التمييز العيني Specific Identification:** وقد أوجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) إعتماد هذه الطريقة في حال إمكانية وسهولة استخدامها. تقوم طريقة التمييز العيني على تتبع الوحدات المباعة وتحديد تكلفتها عن طريق الرجوع إلى صفقة الشراء الخاصة بها. وبنفس الأسلوب يتم تحديد تكلفة البضاعة المتبقية في المخازن عن طريق حصر كميات المخزون وتحديد سعر شرائها ومن ثمن إستخراج تكلفتها. وقد يكون من الصعب استخدام طريقة التمييز العيني في حالة المنشآت التي تتعامل بأعداد كبيرة من أصناف المخزون، وبالتالي فإن استخدام هذه الطريقة يقتصر في الغالب على المنشآت التي تتعامل بأعداد محدودة من الأصناف ذات القيمة المرتفعة مثل محلات بيع السيارات والأجهزة الكهربائية.

مثال (1)

فيما يلي حركة المخزون الخاصة بالصنف (س) لدى شركة السلام التجارية خلال العام 2011:

التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مخزون 1/1	1000 وحدة	8 دنانير	8000
مشتريات 4/15	5000 وحدة	9 دنانير	45000
مشتريات 7/16	3000 وحدة	10 دنانير	30000
مشتريات 11/13	1000 وحدة	12 دينار	12000
البضاعة المتاحة للبيع	10000 وحدة		95000 دينار

أما مبيعات الشركة فكانت على النحو التالي:

التاريخ	الكمية	مصدر المبيعات
مبيعات 4/18	800 وحدة	- مخزون 1/1
مبيعات 4/20	2800 وحدة	- 100 وحدة من مخزون 1/1 - والباقي من مشتريات 4/15
مبيعات 6/2	2000 وحدة	- مشتريات 4/15
مبيعات 12/15	2400 وحدة	- 100 وحدة مخزون 1/1 - 300 وحدة من مشتريات 4/15 - 1000 وحدة من مشتريات 7/16 - 1000 وحدة من مشتريات 11/13

مجموع المبيعات	8000 وحدة	
مخزون آخر المدة	2000 وحدة (10000 وحدة البضاعة المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة)	

تستخدم الشركة طريقة التمييز العيني لتقييم المخزون.

المطلوب تحديد:

1. تكلفة البضاعة المباعة.
2. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).

حل مثال (1)

1. تحديد تكلفة البضاعة المباعة

يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

التاريخ	الكمية المباعة ومصدرها	تكلفة الوحدات المباعة
مبيعات 4/18	800 وحدة (مخزون 1/1)	(800 × 8) = 6400 دينار
مبيعات 4/20	2800 وحدة (100 وحدة من مخزون 1/1) + 2700 وحدة من مشتريات 4/15)	(100 × 8) = 800 + (2700 × 9) = <u>24300</u> المجموع = 25100 دينار
مبيعات 6/2	2000 وحدة (مشتريات 4/15)	(2000 × 9) = 18000 دينار
مبيعات 12/15	2400 وحدة (100 وحدة مخزون 1/1) + (300 وحدة من مشتريات 4/15) + 1000) وحدة من مشتريات 7/16) + 1000) وحدة من مشتريات 11/13)	(100 × 8) = 800 + (300 × 9) = 2700 + (1000 × 10) = 10000 + (1000 × 12) = <u>12000</u> المجموع = 25500 دينار
	مجموع تكلفة البضاعة المباعة (6400+25100+18000+25500)	75000 دينار

2. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).

تكلفة مخزون آخر المدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة البضاعة المباعة

تكلفة مخزون آخر المدة = 95000 – 75000 = 20000 دينار.

ويمكن إستخراج تكلفة مخزون آخر المدة عن طريق تتبع الوحدات المتبقية وربطها مع صفقات الشراء الخاصة بها وتكلفة شراء كل منها للوصول إلى تكلفة مخزون آخر المدة. وبالتطبيق على البيانات أعلاه يلاحظ أن الجزء المتبقي

من مخزون آخر المدة يمثل جزء من مشتريات 7/16 والبالغ عددها 3000 وحدة تم بيع 1000 وحدة وتبقى 2000 وحدة. وبما أن تكلفة شراء الوحدة الخاصة بمشتريات 7/16 تبلغ 10 دنانير فإن مخزون آخر المدة يبلغ 2000 × 10 = 20000 دينار.

2. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):

تقوم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً على إفتراض الإنسياب الطبيعي للمخزون، حيث يتم بيع البضاعة من المخزون الأقدم لدى المنشأة أولاً ثم الذي يليه وهكذا، وبالتالي فإن مخزون آخر المدة في المخازن يكون من صفقات الشراء الأخيرة. وفي ضوء ذلك فإن تكلفة البضاعة المباعة تتحمل بالتكاليف الأقدم ويتحمل مخزون آخر المدة بتكاليف أقرب للتكاليف الحالية للبضاعة. وعليه فإن تقييم مخزون آخر المدة يكون أقرب للتكاليف الفعليّة للإحلال، بينما تكون تكلفة البضاعة المباعة وخاصة في حال إتجاه الأسعار للإرتفاع لا تمثل التكلفة الإحلالية للبضاعة المباعة.

مثال (2)

فيما يلي حركة المخزون الخاصة بالصنف (س) لدى شركة السلام التجارية خلال العام 2011:

التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مخزون 1/1	1000 وحدة	8 دنانير	8000
مشتريات 4/15	5000 وحدة	9 دنانير	45000
مشتريات 7/16	3000 وحدة	10 دنانير	30000
مشتريات 11/13	1000 وحدة	12 دينار	12000
البضاعة المتاحة للبيع	10000 وحدة		95000 دينار

بلغت مبيعات الشركة خلال العام 2011 ما مجموعه 8000 وحدة.

تستخدم الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون.

المطلوب تحديد:

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).
2. تكلفة البضاعة المباعة.

حل مثال (2)

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).

- عدد وحدات مخزون آخر المدة = عدد وحدات المخزون المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة.
- وعليه فإن عدد وحدات مخزون آخر المدة لدى شركة السلام = 10000 – 8000 = 2000 وحدة.
- وبالتالي تكون تكلفة مخزون آخر المدة 22000 دينار (1000 × 12) + (1000 × 10).

- ويلاحظ أن مخزون آخر المدة تم تسعيره حسب آخر صفقات شراء والمتمثلة في كامل مشتريات 11/13 وجزء من مشتريات 7/16.

2. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

- تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة مخزون آخر المدة
- وعليه فإن تكلفة البضاعة المباعة لدى شركة السلام = 95000 – 22000 = 73000 دينار.

3. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO)

تقوم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً على إفتراض أن الوحدات المباعة تتم من آخر صفقات شراء، وبالتالي فإن مخزون آخر المدة يمثل أول صفقات شراء. وعليه فإن تكلفة المبيعات حسب طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تمثل التكلفة الأقرب للأسعار الفعليّة للبضاعة، إلا أن تكلفة مخزون آخر المدة تكون بعيدة جداً عن التكلفة الفعليّة للمخزون في حال إتجاه الأسعار إلى التغير بشكل واضح.

وينتقد الكثير طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييمها لمخزون آخر المدة نظراً لعدم المنطقية في تقييم المخزون لإستخدام تكلفة الشراء المتعلقة بأول صفقات شراء والتي تكون غالباً أبعد ما يكون عن تكلفة الشراء الجارية. ولم يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم (2) استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون نظراً لعدم انسجامها مع مفهوم القيمة العادلة الذي يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولي الشركات على تبنيه.

مثال (3)

فيما يلي حركة المخزون الخاصة بالصنف (س) لدى شركة السلام التجارية خلال العام 2011:

التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مخزون 1/1	1000 وحدة	8 دنانير	8000
مشتريات 4/15	5000 وحدة	9 دنانير	45000
مشتريات 7/16	3000 وحدة	10 دنانير	3000
مشتريات 11/13	1000 وحدة	12 دينار	12000
البضاعة المتاحة للبيع	10000 وحدة		95000 دينار

بلغت مبيعات الشركة خلال العام 2011 ما مجموعه 8000 وحدة.
تستخدم الشركة طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتقييم المخزون.

المطلوب تحديد:

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).
2. تكلفة البضاعة المباعة.

حل مثال (3)

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).
   - عدد وحدات مخزون آخر المدة = عدد وحدات المخزون المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة.
   - وعليه فإن عدد وحدات مخزون آخر المدة لدى شركة السلام = 10000 – 8000 = 2000 وحدة.
   - وبالتالي تكون تكلفة مخزون آخر المدة 17000 دينار (1000 × 8) + (1000 × 9).
   - ويلاحظ أن مخزون آخر المدة تم تسعيره حسب أول صفقات شراء والمتمثلة في مخزون أول المدة وجزء من مشتريات 4/15.

2. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لطريقة الوارد خيراً صادر أولاً:
   - تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة مخزون آخر المدة
   - وعليه فإن تكلفة البضاعة المباعة لدى شركة السلام = 95000 – 17000 = 78000 دينار .

4. طريقة المتوسط المرجح

تقوم طريقة المتوسط المرجح على استخدام المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة خلال الفترة المالية عند إحتساب كلٍ من تكلفة المبيعات ومخزون آخر المدة. وفي حالة استخدام المنشأة نظام الجرد الدوري يتم إستخراج المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة الواحدة عن طريق قسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع. أما عند استخدام نظام الجرد المستمر فيتم إستخراج متوسط مرجح جديد بعد كل عملية شراء بضاعة، والذي يتم إحتسابه في ضوء عدد الوحدات المتوفرة في مخازن المنشأة بعد كل عملية الشراء مباشرة، حيث يطلق على المتوسط المستخرج في هذه الحالة المتوسط المرجح المتحرك.

مثال (4)

فيما يلي حركة المخزون الخاصة بالصنف (س) لدى شركة السلام التجارية خلال العام 2011:

التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مخزون 1/1	1000 وحدة	8 دنانير	8000
مشتريات 4/15	5000 وحدة	9 دنانير	45000
مشتريات 7/16	3000 وحدة	10 دنانير	30000
مشتريات 11/13	1000 وحدة	12 دينار	12000
البضاعة المتاحة للبيع	10000 وحدة		95000 دينار

بلغت مبيعات الشركة خلال العام 2011 ما مجموعه 8000 وحدة.

تستخدم الشركة **نظام الجرد الدوري** وطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون.

المطلوب تحديد:

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).
2. تكلفة البضاعة المباعة.

حل مثال (4)

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).

- عدد وحدات مخزون آخر المدة = عدد وحدات المخزون المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة.
- وعليه فإن عدد وحدات مخزون آخر المدة لدى شركة السلام = 10000 – 8000 = 2000 وحدة.
- المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ÷ عدد الوحدات المتاحة للبيع
- المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة = 95000 ÷ 10000 = 9.5 دينار.
- وبالتالي تكون تكلفة مخزون آخر المدة 19000 دينار (2000 × 9.5).

2. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لطريقة المتوسط المرجح:

- تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة مخزون آخر المدة
- وعليه فإن تكلفة البضاعة المباعة لدى شركة السلام = 95000 – 19000 = 76000 دينار.

مثال (5)

فيما يلي حركة المخزون الخاصة بالصنف (س) لدى شركة السلام التجارية خلال العام 2011:

التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مخزون 1/1	1000 وحدة	8 دنانير	8000
مشتريات 4/15	5000 وحدة	9 دنانير	45000
مشتريات 7/16	3000 وحدة	10 دنانير	30000
مشتريات 11/13	1000 وحدة	12 دينار	12000
البضاعة المتاحة للبيع	10000 وحدة		95000 دينار

أما مبيعات الشركة فكانت على النحو التالي:

التاريخ	الكمية	مصدر المبيعات
مبيعات 4/18	800 وحدة	– مخزون 1/1
مبيعات 4/20	2800 وحدة	– 100 وحدة من مخزون 1/1 – والباقي من مشتريات 4/15
مبيعات 6/2	2000 وحدة	– مشتريات 4/15
مبيعات 12/15	2400 وحدة	– 100 وحدة مخزون 1/1

		– 300 وحدة من مشتريات 4/15 – 1000 وحدة من مشتريات 7/16 – 1000 وحدة من مشتريات 11/13
مجموع المبيعات	8000 وحدة	
مخزون آخر المدة	2000 وحدة (10000 وحدة البضاعة المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة)	

تستخدم الشركة **نظام الجرد المستمر** وطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون.

المطلوب تحديد:

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).
2. تكلفة البضاعة المباعة.

حل مثال (5)

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).
   - عدد وحدات مخزون آخر المدة = عدد وحدات المخزون المتاحة للبيع – عدد الوحدات المباعة.
   - وعليه فإن عدد وحدات مخزون آخر المدة لدى شركة السلام = 10000 – 8000 = 2000 وحدة.
   - أما تكلفة مخزون آخر المدة فيتم استخراجها على النحو التالي:

التاريخ	الكمية (وحدة)	تكلفة الوحدة (دينار)	إجمالي التكلفة (دينار)
مخزون 1/1	1000	8 دنانير	8000
مشتريات 4/15	5000	9 دنانير	45000
البضاعة المعدّة للبيع في 4/15	6000		53000
متوسط تكلفة الوحدة الواحدة في 4/15		8.833	
يطرح مبيعات 4/18	(800)	8.833	(7066.667)
يطرح مبيعات 4/20	(2800)	8.833	(24733.333)
يطرح مبيعات 6/2	(2000)	8.833	(17666)
الرصيد	400		3534
مشتريات 7/16	3000	10 دنانير	30000
البضاعة المعدّة للبيع في 7/16	3400		33534
متوسط تكلفة الوحدة الواحدة في 7/16		9.863	
يطرح مبيعات 12/15	(2400)	9.863	(23671)
الرصيد	1000		9863
مشتريات 11/13	1000	12 دينار	12000

الرصيد في 12/31	2000		21863
متوسط تكلفة الوحدة الواحدة في 12/31		10.932	

في ضوء البيانات الظاهرة في الجدول أعلاه يلاحظ أن تكلفة مخزون آخر المدة بلغت 21863 دينار.
ويلاحظ أن متوسط تكلفة الوحدة الواحدة تختلف بعد كل عملية شراء بضاعة جديدة، فقد بلغت في 4/15 8.833 دينار (53000 ÷ 6000). ثم أصبحت بعد عملية الشراء في 7/16 ما قيمته 9.863 دينار، ثم ارتفعت لتبلغ 10.932 بعد عملية الشراء في 11/13.

أما تكلفة المبيعات فيتم إستخراجها من خلال جمع تكلفة المبيعات الظاهرة في الجدول أعلاه لعمليات البيع التي تمت خلال السنة والتي بلغ مجموعها 73173 دينار (7066.667 + 24733.333 + 17666 + 23671).

تقييم المخزون حسب التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل

يتم في معظم الأحيان إظهار المخزون وتقييمه بالتكلفة، إلا أن هناك حالات قد تتعرض فيها قيمة المخزون للإنخفاض بحيث تقل قيمته عن التكلفة. وفي سبيل عدم إظهار المخزون بقيمة مضخمة وبحيث لا تعكس القيمة الحقيقية له فقد أوجب معيار المحاسبة الدولي تقييم المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وصافي القيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي أو الإعتيادي مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإكمال البيع.

أي أن صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر – (تكلفة إكمال تصنيع السلعة + التكلفة الضرورية المقدرة لبيع السلعة)[2].

وقد يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل أما لكل بند من بنود المخزون واختيار القيمة الأقل أو لكل مجموع من بنود المخزون أو لكل قسم لدى المنشأة.

طرق تقدير قيمة المخزون

تحتاج المنشأة أحياناً إلى تقدير قيمة المخزون لديها كبديل لعملية إجراء الجرد الفعلي له، ويحدث هذا في حالة إعداد قوائم شهرية أو ربع سنوية لغايات الإستخدام الداخلي وعند وجود كمية كبيرة وأصناف عديدة لدى المنشأة مما يجعل من عملية إجراء الجرد الفعلي صعبة وتحتاج إلى وقت طويل. كما قد تحتاج المنشأة إلى تقدير قيمة المخزون في حالة حدوث حريق أو كوارث طبيعية مما قد ينتج عنها تلف للمخزون أو جزءاً منه، ففي هذه الحالة تحتاج المنشأة إلى طرق معينة لتقدير ما كان لديها من مخزون لتقدير الخسائر الناجمة عن ذلك ومطالبة شركات التأمين في حال كان المخزون مؤمناً عليه.

2 أبو نصار وحميدات (2012) **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان – الأردن.

أما أهم طرق تقدير المخزون فتتمثل في الآتي:

1. **طريقة هامش الربح**
2. **طريقة التجزئة**

وفيما يلي شرح مفصل لهاتان الطريقتان:

طريقة هامش الربح

تقوم هذه الطريقة على إفتراض الثبات النسبي لهامش الربح لدى المنشأة خلال الفترة المالية. حيث يتم إحتساب هامش الربح من خلال القوائم المالية للمنشأة للفترة السابقة وتطبيق نسبة هامش الربح على الفترة الحالية وذلك في سبيل تحديد كل من تكلفة المبيعات ومخزون آخر المدة. ويمثل هامش الربح نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات (مجمل الربح ÷ صافي المبيعات). وتُستخدم طريقة هامش الربح لتقدير قيمة المخزون لغايات إعداد القوائم المالية للأغراض الداخلية، كما يمكن استخدامها للتأكد من مدى دقة قيمة المخزون المحسوب عن طريق الجرد الفعلي. كما تستخدم طريقة هامش الربح لتقدير المخزون في حالة حدوث حريق أو تلف للمخزون.

مثال (6)

فيما يلي بعض البيانات المتوفرة عن البضاعة لدى شركة الرواد التجارية للعام 2011:

60000 دينار	مخزون 1/1
245000	المبيعات
5000	مردودات المبيعات
190000	المشتريات
%25	نسبة مجمل الربح

المطلوب: استخراج القيمة التقديرية لمخزون آخر المدة (2011/12/31) باستخدام طريقة هامش الربح.

حل مثال (6)

	60000	مخزون 1/1
	190000	المشتريات
250000		تكلفة البضاعة المعدّة للبيع
		يطرح تكلفة المبيعات المقدرة
	245000	المبيعات
	5000	يطرح مردودات المبيعات
	240000	صافي المبيعات
	(60000)	يطرح هامش الربح 240000 × 25%
(180000)		تكلفة المبيعات المقدرة
70000		القيمة التقديرية لمخزون آخر المدة

طريقة التجزئة

تستخدم هذه الطريقة لدى المنشآت التي تقوم بتسعير السلع لديها عند عملية شرائها وإدخالها إلى المنشأة، ففي الوقت الحاضر تستخدم غالبية المنشآت أنظمة محوسبة يتم من خلال وضع ملصق على السلعة يبين سعر بيع كل سلعة (**Barcode**)، ويقوم النظام المحوسب بتخزين تكلفة كل سلعة وسعر بيعها. ويتطلب استخدام طريقة التجزئة توفر التكلفة وسعر البيع لكل صنف لدى المنشأة وذلك لكل من مخزون أول المدة والبضاعة المشتراة خلال العام، مما يوفر البضاعة المعدّة للبيع (مخزون أول المدة + المشتريات) بالتكلفة وسعر البيع. وإذا ما تم طرح قيمة المبيعات خلال الفترة من سعر بيع البضاعة المعدّة للبيع يكون الناتج مخزون آخر المدة بسعر البيع. ومن خلال نسبة التكلفة إلى سعر البيع يمكن الحصول على مخزون آخر المدة بسعر التكلفة.

مثال (7)

فيما يلي بعض البيانات المتوفرة عن البضاعة لدى شركة الشعلة التجارية للعام 2011:

التكلفة (دينار)	سعر البيع (دينار)	
60000	80000	مخزون 1/1
96000	120000	المشتريات
	160000	المبيعات

المطلوب: تقدير تكلفة مخزون آخر المدة حسب طريقة التجزئة.

حل مثال (7)

يتم تقدير تكلفة مخزون آخر المدة حسب طريقة التجزئة على النحو التالي:

التكلفة	سعر البيع	
60000 دينار	80000	مخزون 1/1
96000	120000	المشتريات
156000	200000	البضاعة المعدّة للبيع
	(160000)	يطرح المبيعات
	40000	مخزون آخر المدة

- نسبة التكلفة إلى سعر البيع = 156000 ÷ 200000 = 78%
- مخزون آخر المدة بالتكلفة = مخزون آخر المدة بسعر البيع × نسبة التكلفة إلى سعر البيع
= 40000 × 78% = 31200 دينار.

الأصول غير المتداولة

يغطي هذا الجزء من الفصل الأصول غير المتداولة والمتمثلة في الممتلكات والمصانع والمعدات. وستتم معالجة هذه الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) المعنون بـ "الممتلكات والمصانع والمعدات". علماً أن المعالجة ستتركز على الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في عمليات المنشأة التشغيلية. وسيغطي الفصل تكلفة الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والإهتلاك الخاص بها والاستغناء عنها.

تكلفة إقتناء الممتلكات والمصانع والمعدات

تسجل الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة الحصول عليها، حيث تتضمن التكلفة كافة المبالغ النقدية أو ما يعادلها[3] الخاصة بشراء تلك الأصول مطروحاً منها الخصم التجاري إن وجد، كما تتضمن التكلفة الجمارك المدفوعة على تلك الأصول والمبالغ المدفوعة لنقل تلك الأصول وتركيبها وتجهيزها للغاية التي أشتريت من أجلها وفي المكان المخصص لها. وبالتالي فإن كلفة الأصل تتضمن بالإضافة إلى ثمن الشراء نقل الأصل والتأمين عليه خلال النقل وأجور التركيب وتكاليف فحصه والمواد المستخدمة في عملية الفحص والتجريب لأول مرة للتأكد من جاهزيته للعمل. كما قد تتضمن تكلفة الأصل تكاليف الإقتراض وبالمقدار الذي تسمح به المعايير، حيث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) يسمح وضمن ضوابط معينة برسملة تكاليف الإقتراض المدفوعة على القروض التي تم الحصول عليها في سبيل تمويل شراء الأصل وذلك خلال فترة إنشاء الأصل وتجهيزه.

أما المبالغ التي لا تحمل للممتلكات والمصانع والمعدات وإنما يجري الإعتراف بها كمصروف في قائمة الدخل للسنة التي استحقت فيها فقد حدّدها المعيار رقم (16) بالآتي [4]:

- تكاليف إفتتاح منشأة أو فرع جديد للمنشأة (وتسمى مصاريف التأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل).
- تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الأصل.
- تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة .
- تكاليف الإعلانات والترويج للأصل، مثل تكاليف إعلانات للتعريف بمزايا جهاز الليزر لتصحيح العيون.
- تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).
- تكاليف الإدارة والخاصة بالإشراف ومتابعة شراء وتركيب الأصل.
- التكاليف المتعلقة بوقف استخدام الأصل، أو خلال فترة تشغيل الأصل بأقل من طاقته التشغيلية.
- الخسائر التشغيلية (مثل الخسائر التي يتم تكبدها حين يزداد الطلب على مخرجات الأصل).
- تكاليف تغيير موقع الأصل أو تكاليف إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة، إلا إذا أدى ذلك إلى زيادة كفاءة الأصل وقدرته التشغيلية .

[3] قد تتضمن عملية الشراء دفع نقدية ثمن لتلك الأصول أو تنازل المنشأة عن بعض الأصول العينية لديها أو إصدار المنشأة لبعض من أسهمها للبائع.

4 أبو نصار وحميدات (2012) **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان – الأردن.

مثال (8)

في 2011/1/15 اشترت شركة عرين خط إنتاجي بقيمة 180000 دينار، وقد تم دفع المبالغ الإضافية التالية على الخط:

2000 دينار مصاريف شحن وتأمين خلال الشحن

3000 دينار مصاريف وأجور تركيب الخط

4000 دينار مصاريف فحص الخط والمواد المستخدمة في عملية الفحص

2000 دينار تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الخط

المطلوب: تحديد تكلفة الخط الواجب إثباتها في دفاتر الشركة.

حل مثال (8)

تتضمن تكلفة الخط بالإضافة إلى ثمن الشراء المصاريف الأخرى التي دفعتها الشركة في سبيل إيصال الخط وتجهيزه في المكان الخاص لذلك وحتى يصبح جاهز للإستخدام بإستثناء تكاليف تدريب الموظفين على استخدام الخط والتي لا تعتبر جزء من تكلفة الخط. وعليه فإن تكاليف الخط تبلغ 189000 دينار (180000 + 2000 + 3000 + 4000).

الأراضي والمباني

تقوم المعالجة المحاسبية للأراضي والمباني على تخصيص حساب مستقل للأراضي وآخر للمباني نظراً لأن الأراضي لا تستهلك، ويتم تحميل حساب الأراضي بثمن شرائها وكافة المصاريف الأخرى اللازمة لتجهيزهما مثل رسوم التسجيل وتكاليف إزالة المباني القديمة في حالة وجود مباني مقامة على الأرض وتم هدمها لغايات إقامة مباني جديدة، وبالمقابل يتم تنزيل ثمن مخلفات المباني القديمة من كلفة الأراضي.

أما المباني فيتم تحميلها بالتكاليف المدفوعة لتشييدها والمتمثلة بالمواد والعمل وكافة المصاريف الأخرى وحتى تصبح المباني جاهزة للاستعمال وضمن الغاية المخصصة لذلك.

مثال (9)

في 2011/1/3 اشترت شركة رامز قطعة أرض مقام عليها بناء قديم وذلك بمبلغ 210000 دينار، وتم دفع 20000 دينار رسوم تسجيل الأراضي، وقد تم إزالة المبنى القديم وتشييد مبنى جديد، وكانت التكاليف المصروفة في سبيل ذلك على النحو التالي:

5000 دينار إزالة المبنى القديم وتسوية الأرض

8000 دينار متحصلات بيع مخلفات المبنى القديم

3000 دينار حفر القواعد الخاصة بالمبنى الجديد

المطلوب: تحديد تكلفة الأراضي التي ستثبت في دفاتر الشركة.

حل مثال (9)

تبلغ تكلفة الأراضي الواجب إثباتها في دفاتر الشركة 227000 دينار (210000 + 20000 + 5000 – 8000).

ويلاحظ أن تكلفة الأراضي تضمنت ثمن الشراء ورسوم التسجيل وتكاليف إزالة المبنى القديم وتسوية الأرض وبالمقابل تم طرح متحصلات بيع مخلفات المبنى القديم من تكلفة الأراضي، ولم تتضمن التكلفة حفر القواعد الخاصة بالمبنى الجديد حيث أن هذا المبلغ يعتبر جزء من تكلفة المبنى الجديد.

الشراء الأجل للممتلكات والمصانع والمعدات

عند شراء الممتلكات والمصانع والمعدات وتسديد قيمتها في تاريخ لاحق، وفي حالة إختلاف السعر النقدي للشراء عن سعر الشراء الأجل فإن الفرق يمثل في هذه الحالة فوائد تأجيل السداد والتي يجب فصلها واعتبارها مصروف فائدة وعدم تحميلها للأصل إلا بالمقدار الذي يتماشى مع معيار المحاسبة الدولي رقم (23) والخاص برسملة تكاليف الإقتراض.

إختلاف العمر الإنتاجي لأجزاء الأصل

هناك بعض الأصول التي تتكون من عدة أجزاء وبحيث يختلف العمر الإنتاجي لهذه الأجزاء، مما يتطلب ضرورة تسجيل كل جزء بحساب مستقل وبقيمة خاصة به وذلك تسهيلاً لعملية إهتلاك كل أصل حسب العمر الإنتاجي المقدر له.

مثال (10)

في 2011/5/12 اشترت شركة الأندلس خط إنتاجي لتصنيع مادة الشبس بتكلفة تبلغ 200000 دينار، وقد تم تقدير العمر الإنتاجي للخط بـ 10 سنوات بإستثناء الجزء الخاص بالتغليف حيث قدر عمره الإنتاجي بـ 6 سنوات كما قدرت تكلفته بـ 40000 دينار.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لشراء الخط الإنتاجي.

حل مثال (10)

نظراً لاختلاف العمر الإنتاجي للجزء الخاص بالتغليف عن العمر الإنتاجي لباقي أجزاء الخط، يتم فتح حسابين مستقلين ويحمل كل منهما بالتكلفة الخاصة به، وعليه يتم إثبات عملية شراء الخط بالقيد التالي:

160000		من حـ/ خط إنتاج الشبس
40000		حـ/ ماكينة تغليف خط الشيبس
	200000	إلى حـ/ النقدية

إهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) إهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات وذلك عن طريق توزيع تكاليفها وبشكل منتظم على العمر الإنتاجي لها. ويتم الإعتراف بالإهتلاك كمصروف يظهر في قائمة الدخل أو يتم الإعتراف به

كجزء من تكلفة أصل آخر وكما هو الحال في إهتلاك الآلات التي تستخدم في إنتاج السلع حيث يعتبر الإهتلاك هنا جزء من تكلفة البضاعة المصنعة.

ويتطلب المعيار أن يعكس الإهتلاك المحسوب درجة استخدام الأصل وبحيث يحسب الإهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل وليس العمر الإقتصادي، حيث أن العمر الإنتاجي يمثل العمر الذي يتوقع أن يستخدم فيه الأصل للحصول على منافع معقولة ومقبولة من الأصل. علماً بأن العمر الإنتاجي يكون في العادة أقل من العمر الإقتصادي، حيث تلجأ بعض المنشآت إلى وضع سياسة استبدال الأصل بأصل جديد رغم إمكانية إستخدامه من الناحية الإقتصادية.

أما القيمة التي يتم إهتلاكها للممتلكات والمصانع والمعدات فتمثل القيمة القابلة للإهتلاك وهي عبارة عن تكلفة الحصول على الأصل مطروحاً منها القيمة المتبقية المقدرة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي (القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة الأصل – القيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي). ويتم البدء بإهتلاك الأصل عندما يصبح جاهزاً للاستخدام، ويتوجب الإستمرار في إهتلاك الأصل خلال فترات إنخفاض استخدام الأصل أو حتى عند التوقف عن استخدام الأصل نتيجة وجود عطل فيه أو عند التوقف المؤقت لعدم الحاجة للأصل.

ويتطلب المعيار رقم (16) مراجعة طريقة الإهتلاك المستخدمة والعمر الإنتاجي المقدر بشكل سنوي، وفي حالة وجود معلومات تشير إلى وجود تغيير في نمط استخدام الأصل أو ضرورة تغيير العمر الإنتاجي المقدر أو القيمة المتبقية المقدرة للأصل يتوجب في ضوء ذلك تعديل الإهتلاك المحسوب للسنة التي جرى في التعديل والسنوات التالية، مع عدم إجراء تعديل على إهتلاك الفترات السابقة.

طريق الإهتلاك

هناك عدة طرق للإهتلاك، سيتم من خلال هذا الجزء شرح لكيفية إحتساب الإهتلاك السنوي لكل طريقة وسمات كل طريقة. علماً بأنه يتم إثبات قسط الإهتلاك السنوي بالقيد التالي:

×××		من حـ/ مصروف إهتلاك ......
	×××	إلى حـ/ مجمّع إهتلاك ....

ويظهر الأصل في الميزانية مطروحاً منه مجمّع الإهتلاك وعلى النحو التالي:

×××	الأصل (آلات)
(×××)	يطرح مجمّع الإهتلاك
×××	صافي القيمة الدفترية للأصل (الآلات)

وفيما يلي شرح لطرق الإهتلاك:

1. طريقة القسط الثابت

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق شيوعاً واستخداماً من قبل المنشآت، نظراً لما تمتاز به من بساطة ووضوح، حيث تقوم على تحميل كل فترة مالية بنفس مبلغ الإهتلاك. وتفترض هذه الطريقة تساوي المنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل عبر الفترات المالية المتعاقبة، كما تفترض عدم تراجع في الخدمات المستفادة من الأصل نتيجة تقادم الأصل، وعدم الحاجة إلى صيانة إضافية للأصل نتيجة التقادم.

أما معادلة إحتساب الإهتلاك السنوي بموجب طريقة القسط الثابت فتظهر على النحو التالي:

$$\text{الإهتلاك السنوي} = \frac{(\text{التكلفة التاريخية للأصل} - \text{القيمة المتبقية للأصل})}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

مثال (11)

في 2010/1/1 اشترت شركة نور التجارية سيارة لنقل البضائع بقيمة 40000 دينار، وقد قدر العمر الإنتاجي للسيارة بخمس سنوات وقدرت القيمة المتبقية لها في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 4000 دينار. وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت لإهتلاك السيارة.

المطلوب:

1. تحديد مقدار قسط الإهتلاك السنوي للسيارة.
2. قيد اليومية اللازم لإثبات الإهتلاك للسنة الأولى 2010.
3. بيان كيفية إظهار السيارات في الميزانية في 2010/12/31.

حل مثال (11)

1. مقدار قسط الإهتلاك السنوي للسيارة = $\frac{(40000 - 4000)}{5}$ = 7200 دينار

2. قيد اليومية اللازم لإثبات إهتلاك السنة الأولى 2010:

7200		من حـ/ مصروف إهتلاك السيارات
	7200	إلى حـ/ مجمّع إهتلاك السيارات

3. إظهار السيارات في الميزانية في 2010/12/31:

40000	السيارات (سيارة نقل بضائع)
(7200)	يطرح مجمّع الإهتلاك
32800	صافي القيمة الدفترية للسيارات

2. طريقة القسط المتناقص المضاعف

بموجب هذه الطريقة فإن قسط الإهتلاك السنوي يبدأ بالتناقص من سنة لأخرى، حيث تفترض هذه الطريقة أن المنافع المتحصلة من الأصل تكون عالية عند تملك الأصل ثم تبدأ بالتناقص نتيجة تقادم الأصل، كما أن الأصل يحتاج خلال السنوات التالية للتملك إلى صيانة وإصلاح بشكل أكبر مما هو عليه الحال في بداية التملك. في ضوء ما سبق يتوجب زيادة إهتلاك السنوات الأولى من عمر الأصل وتخفيضها خلال السنوات التالية للتملك.

وبموجب طريقة القسط المتناقص المضاعف يتم إحتساب قسط الإهتلاك السنوي على النحو التالي:

1. إحتساب نسبة الإهتلاك السنوي بشكل مشابه لطريقة القسط الثابت.
2. مضاعفة نسبة الإهتلاك المحسوبة في الخطوة 1 عن طريقها ضربها في 2.
3. احستاب الإهتلاك السنوي بناءً على النسبة المحسوبة في البند 2 وبناءً على صافي القيمة الدفترية للأصل.

وبناءً على ما سبق تكون معادلة إحتساب الإهتلاك السنوي بموجب طريقة القسط المتناقص المضاعف على النحو التالي:

$$\text{قسط الإهتلاك السنوي} = \frac{(2)}{\text{العمر الإنتاجي المقدر}} \times (\text{التكلفة التاريخية} - \text{مجمّع الإهتلاك})$$

مثال (12)

في 2010/1/1 اشترت شركة نور التجارية سيارة لنقل البضائع بقيمة 40000 دينار، وقد قدر العمر الإنتاجي للسيارة بخمس سنوات وقدرت القيمة المتبقية لها في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 4000 دينار. وقررت الشركة استخدام طريقة القسط المتناقص المضاعف لإهتلاك السيارة.

المطلوب:

1. تحديد مقدار قسط الإهتلاك السنوي للسيارة للعام 2011.
2. قيد اليومية اللازم لإثبات الإهتلاك للسنة الثانية 2011.
3. بيان كيفية إظهار السيارات في الميزانية في 2011/12/31.

حل مثال (12)

1. تحديد مقدار قسط الإهتلاك السنوي للسيارة للعام 2011:

السنة	نسبة الإهتلاك (1)	القيمة القابلة للإهتلاك (2)	قسط الإهتلاك السنوي (3) = (1) × (2)
2010	5/2	40000	16000 دينار
2011	5/2	(16000 – 40000)	9600 دينار

2. قيد اليومية اللازم لإثبات الإهتلاك للسنة الثانية 2011:

9600		من حـ/ مصروف إهتلاك السيارات
	9600	إلى حـ/ مجمّع إهتلاك السيارات

3. إظهار السيارات في الميزانية في 2011/12/31:

40000	السيارات (سيارة نقل بضائع)
(25600)	يطرح مجمّع الإهتلاك
14400	صافي القيمة الدفترية للسيارات

3. طريقة مجموع أرقام السنين

تتشابه طريقة مجموع أرقام السنين مع طريقة القسط المتناقص المضاعف من حيث تناقص مصروف الإهتلاك السنوي خلال السنوات التالية من عمر الأصل. إلا أن طريقة إحتساب الإهتلاك السنوي تختلف بين الطريقتين حيث يتم إحتساب الإهتلاك السنوي حسب طريقة مجموع أرقام السنين على النحو التالي:

1. يتم إحتساب مجموع أرقام السنين والتي تمثل مجموع أرقام العمر الإنتاجي للأصل، فالأصل الذي يبلغ عمره الإنتاجي 4 سنوات يكون مجموع أرقام السنين له 1 + 2 + 3 + 4 = 10. ويمكن إحتساب مجموع أرقام السنين حسب المعادلة التالية: ن × ((ن +1) ÷ 2).
2. تعامل مجموع أرقام السنين المحسوب في البند (1) أعلاه كمقام أما البسط فيمثل عكس رقم السنة المراد إيجاد قسط الإهتلاك لها. فالسنة الأولى لأصل عمره 4 سنوات يكون نسبة إهتلاكها 4 ÷ 10 أما نسبة إهتلاك السنة الثانية فتكون 3 ÷ 10 وهكذا.
3. للحصول على الإهتلاك السنوي يتم ضرب نسبة الإهتلاك المستخرجة في البند (2) أعلاه بالقيمة القابلة للإهتلاك (التكلفة التاريخية – القيمة المتبقية للأصل).

مثال (13)

في 2010/1/1 اشترت شركة نور التجارية سيارة لنقل البضائع بقيمة 40000 دينار، وقد قدر العمر الإنتاجي للسيارة بخمس سنوات وقدرت القيمة المتبقية لها في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 4000 دينار. وقررت الشركة استخدام طريقة مجموع أرقام السنين لإهتلاك السيارة.

المطلوب:

1. تحديد مقدار قسط الإهتلاك السنوي للسيارة للعام 2011.
2. قيد اليومية اللازم لإثبات الإهتلاك للسنة الثانية 2011.
3. بيان كيفية إظهار السيارة في الميزانية في 2011/12/31.

حل مثال (13)

1. تحديد مقدار قسط الإهتلاك السنوي للسيارة للعام 2011:

السنة	نسبة الإهتلاك (1)	القيمة القابلة للإهتلاك (2)	قسط الإهتلاك السنوي (3) = (1) × (2)
2010	15/5	36000	12000 دينار
2011	15/4	36000	9600 دينار

2. قيد اليومية اللازم لإثبات الإهتلاك للسنة الثانية 2011:

9600		من حـ/ مصروف إهتلاك السيارات
	9600	إلى حـ/ مجمّع إهتلاك السيارات

3. إظهار السيارات في الميزانية في 2011/12/31:

40000	السيارات (سيارة نقل بضائع)
(21600)	يطرح مجمّع الإهتلاك
18400	صافي القيمة الدفترية للسيارات

4. طريقة الاستخدام الفعلي للأصل

تقوم هذه الطريقة على إحتساب قسط الإهتلاك لكل فترة مالية بناءً على درجة الإستخدام الفعلي للأصل في تلك الفترة، وهناك أسلوبان لإحتساب الإهتلاك حسب هذه الطريقة هما:

(أ) عدد ساعات تشغيل الأصل.

(ب)عدد الوحدات المنتجة من الأصل.

وفي كلا الأسلوبين يتم تقدير المنفعة المتوقعة من الأصل خلال عمره الإنتاجي (عدد ساعات تشغيل الأصل المتوقعة أو عدد الوحدات المتوقع إنتاجها من الأصل) ثم يجري تحديد تكلفة الوحدة الواحدة وذلك بقسمة التكلفة القابلة للإهتلاك للأصل على عدد وحدات المنفعة المتوقعة للأصل. ثم يجري إحتساب إهتلاك كل فترة بضرب تكلفة الوحدة الواحدة بعدد الوحدات الفعليّة المستفادة من الأصل (عدد ساعات التشغيل الفعلي أو عدد الوحدات المنتجة الفعليّة).

وعليه تظهر معادلة إهتلاك الأصل لكل فترة مالية على النحو التالي:

$$\text{قسط الإهتلاك السنوي} = \frac{\text{(التكلفة التاريخية للأصل – القيمة المتبقية للأصل)}}{\text{إجمالي المنافع المتوقعة من الأصل}} \times \text{الإستخدام الغعلي للأصل}$$

مثال (14)

في 2010/1/1 اشترت شركة نور التجارية سيارة لنقل البضائع بقيمة 40000 دينار، وقد قدر العمر الإنتاجي للسيارة بخمس سنوات وقدرت القيمة المتبقية لها في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 4000 دينار، كما قدرت الشركة أن المسافة المتوقع أن تقطعها السيارة خلال عمرها الإنتاجي تبلغ 500000 كم. قررت الشركة استخدام طريقة الإستخدام الفعلي للأصل لإهتلاك السيارة. وقد بلغت المسافة التي قطعتها السيارة خلال العامين 2010 و 2011 على التوالي 80000 كم و 120000 كم.

المطلوب: تحديد مقدار قسط الإهتلاك السنوي للسيارة للعامين 2010 و 2011.

حل مثال (14)

تحديد مقدار قسط الإهتلاك السنوي للسيارة للعامين 2010 و 2011.

- معدل تكلفة الكم الواحد = (40000 – 4000) ÷ 500000 = 0.072 دينار
- إهتلاك السنة الأولى (2010) = 0.072 × 80000 = 5760 دينار.
- إهتلاك السنة الثانية (2011) = 0.072 × 120000 = 8640 دينار.

الإستغناء عن الممتلكات والمصانع والمعدات

يتم الإستغناء عن الممتلكات والمصانع والمعدات بأحد الطرق التالية:

- البيع
- المبادلة بأصل آخر
- الشطب

وفي جميع الأحوال أعلاه يتم إقفال الحسابات الخاصة بالأصل والمتمثلة بالأصل ومجمع إهتلاكه.

بيع الممتلكات والمصانع والمعدات

يجري في معظم الأحيان بيع الممتلكات والمصانع والمعدات عند إنتهاء عمرها الإنتاجي أو في حالة رغبة المنشأة باستبدالها بأصل أكثر كفاءة. وينتج بالعادة عن عملية البيع أما مكاسب أو خسارة يتم الإعتراف بها بالسجلات المحاسبية كربح وليس كإيراد.

مثال (15)

في 2011/1/1 كان لدى الشركة العالمية للصناعات البلاستيكية آلة تكلفتها التاريخية 100000 دينار ومجمع إهتلاكها 80000 دينار وقد تم بيعها بمبلغ 24000 دينار نقداً.

المطلوب: إثبات قيد اليومية الخاص بعملية بيع الآلة.

حل مثال (15)

يلاحظ أن هناك مكاسب من عملية البيع تبلغ 4000 دينار (24000 – (100000 – 80000)).

وعليه يتم إثبات قيد البيع على النحو التالي:

24000		من حـ/ النقدية
80000		حـ/ مجمّع إهتلاك الآلات
	100000	إلى حـ/ الآلات
	4000	حـ/ أرباح (مكاسب) بيع الآلات

إستلام قيمة الأصل بتاريخ لاحق للبيع

عند بيع أي من الممتلكات والمصانع والمعدات وإستلام القيمة بتاريخ لاحق لتاريخ البيع وفي حالة كون السعر النقدي للبيع يقل عن السعر الأجل فإن الفرق بين السعرين يعامل كإيراد فائدة ويعالج وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (18) "الإيراد".

مبادلة الممتلكات والمصانع والمعدات

يحدث أحياناً أن يتم مبادلة الممتلكات أو المصانع أو المعدات بأصول أخرى عينية، وقد تتضمن عملية المبادلة إستلام المنشأة لنقدية أو دفعها نقدية، وفي هذه الحالة يتوجب تقييم الأصل العيني المستلم نتيجة المبادلة بالقيمة العادلة وإثباته بدفاتر المنشأة بتلك القيمة، ومن ثم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن المبادلة.

مثال (16)

في 2011/1/1 كان لدى الشركة العالمية للصناعات البلاستيكية آلة تكلفتها التاريخية 100000 دينار ومجمّع إهتلاكها 80000 دينار وقد تم مبادلة الآلة بسيارة تبلغ قيمتها الدفترية 28000 دينار والعادلة 25000 دينار وقد دفعت الشركة العالمية للصناعات البلاستيكية 10000 دينار نقداً في سبيل إتمام عملية المبادلة.

المطلوب: إثبات قيد اليومية الخاص بعملية المبادلة.

حل مثال (16)

تبلغ القيمة الدفترية للآلة التي تم مبادلتها 20000 دينار (100000 – 80000).

وبالتالي تكون مجموع المبالغ التي دفعتها الشركة في سبيل الحصول على السيارات 30000 دينار (20000 + 10000).

وبما أن القيمة العادلة للسيارات التي تم الحصول عليها تبلغ 25000 دينار تكون هناك خسارة نتيجة المبادلة تبلغ 5000 دينار (25000 – 30000).

وعليه يتم إثبات قيد المبادلة على النحو التالي:

25000		من حـ/ السيارات
80000		حـ/ مجمّع إهتلاك الآلات
5000		حـ/ خسائر مبادلة الآلات
	100000	إلى حـ/ الآلات
	10000	حـ/ النقدية

شطب الممتلكات والمصانع والمعدات

في حالة عدم وجود أي منفعة متوقعة من الأصل وعدم وجود إمكانية لبيعه يتم في هذه الحالة شطبه، حيث يجري الإعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك والتي تمثل القيمة الدفترية للأصل وأية نفقات إضافية قد تتحملها المنشأة في سبيل التخلص من الأصل.

مثال (17)

في 2011/1/1 كان لدى شركة الشروق معدات تكلفتها التاريخية 40000 دينار ومجمّع إهتلاكها 38000 دينار ونظراً لعدم وجود أية منافع متوقعة من المعدات وعدم إمكانية بيعها تم شطب المعدات وقد دفعت الشركة في سبيل التخلص من تلك المعدات 500 دينار نقداً.

المطلوب: إثبات قيد اليومية الخاص بعملية شطب المعدات.

حل مثال (17)

تبلغ القيمة الدفترية للمعدات عند الشطب 2000 دينار (40000–38000).

وفي ضوء دفع الشركة 500 دينار في سبيل التخلص من المعدات تكون إجمالي خسارة الشطب 2500 دينار (2000 + 500).

وعليه يتم إثبات قيد شطب المعدات على النحو التالي:

38000		من حـ/ مجمّع إهتلاك المعدات
2500		حـ/ خسارة شطب المعدات
	40000	إلى حـ/ المعدات
	500	حـ/ النقدية

الممتلكات والمصانع والمعدات المحتفظ بها لغايات البيع

يحدث أحياناً أن يتم سحب بعض الممتلكات والمصانع والمعدات من الخدمة تمهيداً لبيعها في المستقبل، فقد تقوم المنشأة بشراء أصل جديد يتم إحلاله محل الأصل القديم، حيث يجري سحب الأصل القديم ووضعه في المستودعات لحين القيام ببيعه. وفي هذه الحالة يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) معالجة الأصل القديم على النحو التالي:

1. يتم تسجيل الأصل بالقيمة الدفترية له عند سحبه من الخدمة.
2. يتم التوقف عن إهتلاكه خلال الفترة التي يتوقف فيها عن استخدامه ولحين بيعه.
3. يجري في نهاية كل فترة مالية إعادة تقييم للأصل ويتم إثبات الخسارة الناتجة عن الإنخفاض في قيمته.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في 2011/12/29 اشترت مؤسسة الرملة التجارية بضاعة بسعر 80000 دينار وكانت شروط الشراء أن البضاعة تسليم محلات المشتري، وقد تم دفع المبالغ التالية لإيصال البضاعة لمؤسسة الرملة التجارية:

- **2000 دينار مصاريف شحن.**
- **400 دينار مصاريف تحميل البضاعة من مستودعات البائع.**
- **600 دينار التأمين على البضاعة خلال الشحن.**

إن قيمة تكلفة البضاعة أعلاه الواجب إثباتها في سجلات مؤسسة الرملة التجارية تبلغ:

أ- 83000 دينار ب- 82000 دينار ج- 82600 دينار د- 80000 دينار

2. أي من الطرق التالية يعطي أعلى قيمة للمخزون في حال إتجاه الأسعار إلى الإرتفاع:

أ- الوارد أولاً صادر أولاً ب- المتوسط المرجح

ج- الوارد أخيراً صادر أولاً د- المتوسط المرجح المتحرك

3. فيما يلي حركة المخزون لدى شركة الهلال التجارية خلال العام 2011:

البيان	عدد الوحدات	تكلفة شراء الوحدة (دينار)
مخزون 1/1	**2000**	**1**
مشتريات 5/28	**1200**	**3**
مبيعات 9/26	**(1800)**	
مشتريات 12/14	**800**	**5**

إذا كانت الشركة تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، ما قيمة مخزون آخر المدة في حالة إتباع كل من نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري:

	الدوري	المستمر
أ-	2600 دينار	2600 دينار
ب-	5400 دينار	5400 دينار
ج-	2600 دينار	5400 دينار
د-	5400 دينار	2600 دينار

4. فيما يلي حركة المخزون لدى شركة السنابل خلال العام 2011، والتي تستخدم نظام الجرد الدوري وطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون:

البيان	عدد الوحدات	تكلفة شراء الوحدة (دينار)
مخزون 1/1	**10000**	**3**
مشتريات 5/28	**5000**	**4**
مبيعات 9/26 بسعر 10 دنانير للوحدة	**(10000)**	
مشتريات 12/14	**5000**	**5**

إن قيمة تكلفة البضاعة المباعة التي ستظهر في قائمة الدخل للعام 2011 تبلغ:

أ- 30000 دينار	ب- 37000 دينار	ج- 40000 دينار	د- 50000 دينار

5. فيما يلي حركة المخزون لدى شركة السنابل خلال العام 2011، والتي تستخدم نظام الجرد المستمر وطريقة المتوسط المرجح المتحرك لتقييم المخزون:

البيان	عدد الوحدات	تكلفة شراء الوحدة (دينار)
مخزون 1/1	**2000**	**2**
مشتريات 5/28	**1200**	**6**
مبيعات 9/26 بسعر 10 دنانير للوحدة	**(1800)**	
مشتريات 12/14	**800**	**10**

إن قيمة مخزون آخر المدة الواجب إظهاره في ميزانية شركة السنابل في 2011/12/31 تبلغ:

أ-10560 دينار	ب- 12900 دينار	ج- 13200 دينار	د- 15600 دينار

6. فيما يلي بعض البيانات الخاصة بالمخزون لدى شركة السعادة التجارية خلال العام 2011:

البيان	القيمة بالدينار
مخزون 1/1	**7500**
مبيعات	**68750**
مخزون 12/31	**4500**
نسبة مجمل الربح	**%20**

إن مقدار مشتريات البضاعة للعام 2011 تبلغ:

أ- 58000 دينار	ب- 55000 دينار	ج- 52000 دينار	د- 50500 دينار

7. في 2011/12/30 تعرضت مخازن شركة البحيرة التجارية لحريق مما أدى إلى تلف جزء من المخزون لديها، وفيما يلي بعض البيانات التي توفرت لديك عن حركة البضاعة خلال العام 2011:

البيان	القيمة بالدينار
مخزون 1/1	7000
مشتريات بضاعة خلال العام 2011 وحتى تاريخ وقوع الحريق	40000
مبيعات بضاعة خلال العام 2011 وحتى تاريخ وقوع الحريق	50000
مخزون بضاعة في 2011/12/30 لم يتعرض للحريق	6000
نسبة مجمل الربح	%40

ما القيمة البضاعة التالفة نتيجة الحريق:

أ- 11000 دينار ب- 11600 دينار ج- 24000 دينار د- 30000 دينار

8. فيما يلي بعض البيانات المتوفرة عن البضاعة لدى شركة الروابي التجارية للعام 2011:

التكلفة (دينار)	سعر البيع (دينار)	
72000	180000	مخزون 1/1
396000	600000	المشتريات
	540000	المبيعات

إن قيمة مخزون آخر المدة المقدرة حسب طريقة التجزئة تبلغ:

أ- 144000 دينار ب- 124800 دينار ج- 120000 دينار د- 115200 دينار

9. قامت شركة الرسالة بشراء قطعة أرض بمبلغ 400000 دينار، وقد بلغت تكاليف هدم البناء المقام على القطعة 200000 دينار وتم بيع مخلفات الهدم بمبلغ 40000 دينار. وبلغت تكلفة حفر القواعد الخاصة بالمبنى الجديد 20000 دينار. ما هي تكلفة الأراضي الواجب إثباتها في سجلات الشركة:

أ- 600000 دينار ب- 560000 دينار ج- 420000 دينار د- 400000 دينار

10. في 2011/12/15 اشترت شركة الرمال آلة بمبلغ 63000 دينار، وتم دفع المبالغ الإضافية التالية على الآلة:

1500 دينار مصاريف شحن الآلة

2000 دينار تكاليف تركيب الآلة

2500 دينار تكاليف فحص الآلة

إن تكلفة الآلة الواجب إثباتها في دفاتر الشركة تبلغ:

أ- 63000 دينار ب- 64500 دينار ج- 66500 دينار د- 69000 دينار

11. في 2011/2/15 اشترت شركة الجزيرة معدات حيث تم دفع مبلغ 1000 دينار نقداً، بالإضافة إلى تحرير كمبيالة بقيمة 4500 دينار تستحق بعد سنة من تاريخ الشراء، وتبلغ القيمة الحالية للكمبيالة 3870 دينار. كما دفعت الشركة 500 دينار شحن المعدات ومبلغ 875 دينار تركيب المعدات.
إن تكلفة المعدات الواجب إثباتها في دفاتر الشركة تبلغ:

أ- 4870 دينار ب- 5370 دينار ج- 6245 دينار د- 6875 دينار

12. في 2011/1/1 اشترت شركة سما من شركة الرضوان معدات مستعملة، حيث دفعت شركة سما مبلغ 27000 دينار نقداً ثمناً للمعدات. وكانت القيمة الدفترية للمعدات في دفاتر شركة الرضوان 24000 دينار وكانت القيمة المتبيقة المقدرة للمعدات في نهاية عمرها الإنتاجي لدى شركة الرضوان 2000 دينار. قدرت شركة سما العمر الإنتاجي للمعدات المشتراه بـ 10 سنوات والقيمة المتبقية نهاية عمرها الإنتاجي بـ 3000 دينار، وقررت استهلاك المعدات بطريقة القسط الثابت. إن القيمة القابلة للإهتلاك للمعدات في دفاتر شركة سما تبلغ:

أ- 21000 دينار ب- 22000 دينار ج- 24000 دينار د- 25000 دينار

13. في 2011/1/1 اشترت شركة سما معدات، حيث تم تقدير القيمة المتبيقة المقدرة للمعدات في نهاية عمرها الإنتاجي بما نسبته 20% من تكلفة شراء المعدات، وقدر العمر الإنتاجي للمعدات بـ 10 سنوات. بعد مرور 5 سنوات من تاريخ شراء المعدات تم بيعها بسعر يعادل 50% من تكلفة شرائها، وقد نتج عن عملية البيع خسارة.
إن طريقة إهتلاك المعدات التي تم استخدامها من قبل شركة سما هي:

أ- مجموع أرقام السنين ب- القسط المتناقص المضاعف
ج- الاستخدام الفعلي د- القسط الثابت

14. في 2011/1/1 اشترت شركة الحكمة خط إنتاجي حيث دفعت مبلغ 60000 دينار نقداً عند الشراء وحررت بالباقي 24 كمبيالة شهرية قيمة كل منها 30000 دينار. علماً أن السعر النقدي لشراء الخط يبلغ 660000 دينار. قدرت شركة الحكمة العمر الإنتاجي للخط الإنتاجي بـ 10 سنوات والقيمة المتبقية للخط الإنتاجي في نهاية عمره الإنتاجي بـ 30000 دينار، وقررت إستهلاك الخط بطريقة القسط الثابت. إن قيمة قسط الإهتلاك السنوي للخط يبلغ:

أ- 63000 دينار ب- 66000 دينار ج- 75000 دينار د- 78000 دينار

15. في 2011/1/1 اشترت شركة العامري معدات بتكلفة تبلغ 60000 دينار. قدرت شركة العامري العمر الإنتاجي للمعدات بـ 10 سنوات والقيمة المتبقية للمعدات في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 10000 دينار، وقررت الشركة استخدام طريقة القسط المتناقص المضاعف لإستهلاك المعدات. إن قيمة قسط الإهتلاك السنوي للمعدات للسنة الثانية (2012) يبلغ:

أ- 12000 دينار ب- 9600 دينار ج- 8000 دينار د- 5400 دينار

16. في 2011/1/1 اشترت شركة العامري آلة بمبلغ 288000 دينار. قدرت شركة العامري العمر الإنتاجي للآلة بـ 8 سنوات وعدد الوحدات المتوقع إنتاجها من خلال الآلة خلال عمرها الإنتاجي بـ 1800000 وحدة. تم تقدير القيمة المتبقية للآلة في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 24000 دينار. قررت الشركة استخدام طريقة الإستخدام الفعلي للآلة، وقد بلغ عدد الوحدات المنتجة من خلال الآلة لسنة 2011 ما يعادل 300000 وحدة. إن قيمة قسط الإهتلاك السنوي الآلة للسنة الأولى يبلغ:

أ- 33000 دينار ب- 36000 دينار ج- 44000 دينار د- 48000 دينار

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

.1	.2	.3	.4	.5	.6	.7	.8
د	أ	ج	ب	ب	ج	أ	أ
.9	.10	.11	.12	.13	.14	.15	.16
ب	د	ج	ج	د	أ	ب	ج

التمرين الثاني:

فيما يلي حركة المخزون لدى شركة القمر الساطع التجارية خلال العام 2011:

التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة
مخزون 1/1	10000 وحدة	20 دنانير
مشتريات 2/12	8000 وحدة	24 دنانير
مشتريات 6/18	6000 وحدة	30 دنانير
مشتريات 8/15	10000 وحدة	30 دينار
مشتريات 12/25	6000 وحدة	40 دينار
البضاعة المتاحة للبيع	40000 وحدة	

أما مبيعات الشركة فكانت على النحو التالي:

التاريخ	الكمية	مصدر المبيعات
مبيعات 2/22	10000 وحدة	- 50% من مخزون 1/1 - والباقي من مشتريات 2/12
مبيعات 6/20	4000 وحدة	- 3000 وحدة من من مشتريات 2/12 - والباقي من مشتريات 6/18
مبيعات 12/8	16000 وحدة	- 3000 وحدة مخزون 1/1 - 2000 وحدة من مشتريات 6/18 - 6000 وحدة من مشتريات 8/15 - 5000 وحدة من مشتريات 12/25
مجموع المبيعات	30000 وحدة	

تستخدم الشركة طريقة التمييز العيني لتقييم المخزون.

المطلوب:

1. تحديد تكلفة البضاعة المباعة.
2. تحديد تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).

التمرين الثالث:

فيما يلي حركة المخزون لدى شركة القمر الساطع التجارية خلال العام 2011:

التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة
مخزون 1/1	10000 وحدة	20 دنانير
مشتريات 2/12	8000 وحدة	24 دنانير
مشتريات 6/18	6000 وحدة	30 دنانير
مشتريات 8/15	10000 وحدة	30 دينار
مشتريات 12/25	6000 وحدة	40 دينار
البضاعة المتاحة للبيع	40000 وحدة	

أما مبيعات الشركة فكانت على النحو التالي:

التاريخ	الكمية	مصدر المبيعات
مبيعات 2/22	10000 وحدة	- 50% من مخزون 1/1

		- والباقي من مشتريات 2/12
مبيعات 6/20	4000 وحدة	- 3000 وحدة من من مشتريات 2/12 - والباقي من مشتريات 6/18
مبيعات 12/8	16000 وحدة	- 3000 وحدة مخزون 1/1 - 2000 وحدة من مشتريات 6/18 - 6000 وحدة من مشتريات 8/15 - 5000 وحدة من مشتريات 12/25
مجموع المبيعات	30000 وحدة	

تستخدم نظام الجرد المستمر وطريقة المتوسط المتحرك لتقييم المخزون.

المطلوب:

1. تحديد تكلفة البضاعة المباعة.
2. تحديد تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).

التمرين الرابع:

فيما يلي حركة المخزون لدى مؤسسة الرمال التجارية خلال العام 2011:

التاريخ	الكمية	تكلفة الوحدة
مخزون 1/1	6000 وحدة	15 دنانير
مشتريات 2/28	10000 وحدة	16 دنانير
مشتريات 7/16	4000 وحدة	20 دنانير
مشتريات 11/15	5000 وحدة	22 دينار
البضاعة المتاحة للبيع	25000 وحدة	

بلغت مبيعات الشركة خلال العام 2011 ما مجموعه 17000 وحدة.

تستخدم الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون.

المطلوب تحديد:

1. تكلفة مخزون آخر المدة (مخزون 2011/12/31).
2. تكلفة البضاعة المباعة.

التمرين الخامس:

في 2010/1/1 اشترت شركة طيبة خط إنتاجي لإستخدامه في إنتاج السلعة ص بمبلغ 100000 دينار. قدرت شركة طيبة العمر الإنتاجي للخط الإنتاجي بـ 4 سنوات وعدد الوحدات المتوقع انتاجها من خلال الخط الإنتاجي خلال عمره الإنتاجي بـ 1500000 وحدة. تم تقدير القيمة المتبقية للخط الإنتاجي في نهاية عمره الإنتاجي بـ 25000 دينار. وقد بلغ عدد الوحدات المنتجة من خلال الخط للعامين 2010 و 2011 على التوالي 300000 وحدة و 120000 وحدة.

المطلوب:

1. إحتساب قسط إهتلاك الخط للعامين 2010 و 2011 حسب طرق الإهتلاك التالية:

أ- مجموع أرقام السنين　　　ب- القسط المتناقص المضاعف

ج- الإستخدام الفعلي　　　د- القسط الثابت

2. إثبات قيد اليومية الخاص بإهتلاك الخط الإنتاجي للعام 2011، وبإفتراض أن الشركة استخدمت طريقة مجموع أرقام السنين.

3. بيان كيفية إظهار الخط الإنتاجي في الميزانية في 2011/12/31، وبإفتراض أن الشركة استخدمت طريقة مجموع أرقام السنين.

التمرين السادس:

في 2011/1/1 كان لدى شركة السامري الصناعية معدات تكلفتها التاريخية 80000 دينار ومجمع إهتلاكها 65000 دينار وقد تم مبادلة المعدات بسيارة تبلغ قيمتها الدفترية 30000 دينار والعادلة 35000 دينار.

المطلوب:

إثبات قيد اليومية الخاص بعملية المبادلة، بإفتراض أن شركة السامري دفعت نقداً في سبيل إتمام عملية المبادلة:

أ- 15000 دينار　　　ب- 20000 دينار　　　ج- 28000 دينار.

محور المحاسبة المالية

الفصل الرابع: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بتحقق الإيرادات

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. **معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد"**
   - قياس الإيراد
   - توقيت الإعتراف بالإيراد
     - الإعتراف بإيراد بيع البضاعة
     - الإعتراف بإيراد تقديم الخدمات
     - إيراد توزيعات الأرباح النقدية

2. **معيار المحاسبة الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء"**
   - تجميع أو تجزئة عقود الإنشاء
   - إيرادات وتكاليف عقود الإنشاء
   - مطالبات العميل
   - المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء
     - طريقة نسبة الإنجاز
     - طريقة المقاولة المنتهية
   - الإعتراف بالخسارة المتوقعة من عقود الإنشاء

1. مقدمة

يمثل الإيراد المنافع الإقتصادية التي تتحقق للمنشأة خلال الفترة المالية من خلال عملياتها التشغيلية العادية. ويتحقق الإيراد من خلال عدة عمليات منها بيع البضاعة وتقديم الخدمات للغير وتأجير العقارات والفوائد المتحققة للمنشأة. ويعتبر الإيراد أحد بنود قائمة الدخل الهامة والتي تساعد في تقييم الكفاءة التشغيلية للإدارة. ونظراً لأهمية موضوع قياس الإيراد فقد خُصص لذلك المعايير المحاسبة الدولية التالية:

1. معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد".
2. معيار المحاسبة الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء".

وقد غطى المعيار رقم (18) الأسس العامة المتعلقة بالإيراد، بينما غطى المعيار رقم (11) التفاصيل الخاصة بإيراد عقود الإنشاءات.

معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد"

عرّف معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيراد بأنه إجمالي المنافع الإقتصادية التي تتدفق إلى المنشأة خلال الفترة المحاسبية وضمن سياق النشاط العادي للمنشأة وتؤدي إلى زيادة أو تعزيز أصول المنشأة أو تخفيض الإلتزامات المستحقة عليها، وقد تكون الزيادة في الأصول أما على شكل نقدية أو ذمم مدينة أو أية أصول أخرى. وعادةً ما يظهر الإيراد في قائمة الدخل في بداية القائمة ويؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية، ولا يعتبر ضمن الإيراد الزيادة في حقوق الملكية الناجمة عن زيادة رأس المال.

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (18) "الإيراد" إلى توضيح المعالجة المحاسبية لعملية قياس وتوقيت الإعتراف ببنود الإيرادات التالية:

1. بيع البضاعة للغير، والتي تتضمن بيع البضاعة المصنعة من المنشأة، أو بيع البضاعة المشتراة جاهزة، أو بيع الأراضي أو المباني في حالة كون المنشأة متخصصة في هذا النوع من النشاط.
2. الإيراد المتحقق من عملية تقديم الخدمات للغير، ومن الأمثلة على ذلك الإيراد المتحقق لمكاتب التدقيق والمكاتب الهندسية ومكاتب الإستشارات المالية والفنية والصيانة وغيرها.
3. الإيراد الناشيء عن استخدام الغير لأصول المنشأة، والذي يشمل ما يلي:
   (أ) إيراد الفائدة الدائنة.
   (ب) الحقوق التي تستحق للمنشأة على شكل أتاوات نتيجة منح الغير حق استخدام أصول المنشأة غير الملموسة مثل براءة الإختراع والعلامات التجارية وحقوق التأليف.
   (ج) توزيعات الأرباح المستحقة للمنشأة عن إستثمارتها في أسهم أو حصص الملكية في المنشآت الأخرى.

وقد بيّن المعيار أن العمليات التالية لا تنطوي على تحقق إيراد للمنشأة:

1. قيام المنشأة بتحصيل مبالغ من الغير لحساب جهة أخرى: مثل تحصيل المنشأة لضريبة المبيعات عند قيامها بعملية بيع بضاعة أو تقديم خدمات للغير، حيث تعتبر ضريبة المبيعات المحصلة بمثابة أمانات لدى المنشأة لصالح الدولة.
2. قيمة المبيعات والمبالغ المحصلة نتيجة ذلك إذا كانت المنشأة تعمل كوكيل مبيعات لمنشأة أو جهة أخرى، حيث أن مبيعات البضاعة تعتبر إيراد للموكل، أما إيراد الوكيل فيكون عبارة عن عمولات البيع المستحقة له.

قياس الإيراد

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمبلغ المستلم أو القابل للإستلام من المشتري أو الجهة المتلقية للخدمة. وفي العادة فإن المبلغ المستلم يكون القيمة المتفق عليها بين البائع والمشتري أو مقدم الخدمة ومتلقي الخدمة. وقد عرّف المعيار القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم الإتفاق عليها بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أسس تجارية وفي سوق نشط للسلعة أو الخدمة موضوع التبادل. وفي ضوء ذلك فإن المعيار أشار إلى ضرورة أخذ الأمور التالية بعين الإعتبار عند تحديد قيمة الإيراد الواجب الإعتراف به في كل فترة:

1. الخصم التجاري وخصم الكمية والذي يتوجب خصمه عند تحديد قيمة الإيراد من المبيعات

فقد أشار المعيار إلى أن هناك بعض الحالات التي يمنح فيها البائع خصم تجاري أو كمية للمشتري مما يتطلب ضرورة تنزيل قيمة ذلك الخصم للوصول إلى مقدار إيراد مبيعات البضاعة الواجب الإعتراف به.

مثال (1)

في 2011/2/15 باعت شركة النور التجارية بضاعة إلى العميل غازي بسعر معلن يبلغ 1000 دينار وبخصم تجاري 10%.

المطلوب: تحديد قيمة إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به عن العملية أعلاه من قبل شركة النور التجارية.

حل مثال (1)

إن مبلغ إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به من قبل شركة النور التجارية يبلغ 900 دينار فقط أي بعد الخصم، حيث يتم إستبعاد الخصم التجاري البالغ 100 دينار (1000 × 10%).

مثال (2)

تمنح شركة النور التجارية عملائها خصم كمية بنسبة 5% من قيمة مشترياتهم في حال تجاوزت مشتريات العميل خلال فترة 12 شهر متتالية 300000 دينار. بلغت مشتريات العميل منتصر من الشركة خلال الفترة من 2011/4/1 ولغاية 2011/12/31 مبلغ 270000 دينار.

المطلوب: تحديد قيمة إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به عن العملية أعلاه من قبل شركة النور التجارية.

حل مثال (2)

يلاحظ أن مشتريات العميل منتصر خلال فترة الـ 9 شهور المنتهية في 2011/12/31 تبلغ 270000 دينار، أي بمعدل 3000 دينار شهرياً (270000 ÷ 9)، وما زال أمام العميل فترة 3 شهور لإتمام الفترة المحددة من قبل الشركة للحصول على خصم الكمية، وبالتالي يتوقع أنه في حالة استمرار العميل في الشراء من الشركة لفترة الـ 3 شهور المقبلة وبقيم قريبة من مشترياته للفترة السابقة ستصل قيمة مشترياته المبلغ الذي يؤهله للحصول على الخصم.

في ضوء ما سبق يتوجب على الشركة الأخذ بعين الإعتبار خصم الكمية المتوقع منحه للعميل والبالغ 13500 دينار (270000 × 5%) وخصمه من إيراد مبيعات سنة 2011. أي أن الإيراد الصافي من مبيعات الشركة للعميل منتصر ستكون 256500 دينار (270000 – 13500).

2. **تأجيل سداد المبلغ المطلوب من المشتري**

في حال منح المنشأة فترة سداد للمشتري تزيد عن الفترة المعتاد أو المتعارف على منحها للعملاء فإن المبلغ المتفق على إستلامه يتوجب خصمه وإيجاد القيمة الحالية له واعتبار الفرق بمثابة إيراد فائدة، وحسب المعيار يتم خصم المبلغ باستخدام أحد المعدلين التاليين:

(أ) سعر الفائد المستخدم على الإئتمان المشابه لعملية بيع البضاعة.

(ب) سعر الخصم الذي يجعل القيمة الحالية للمبلغ المتفق على إستلامه من العميل مساوياً لسعر البيع النقدي.

مثال (3)

في 2011/8/1 باعت شركة السلام التجارية بضاعة إلى العميل زيد بقيمة 12000 دينار وعلى أن يتم تسديد القيمة بعد 6 شهور من تاريخ البيع، علماً بأن سعر بيع البضاعة النقدي يبلغ 11400 دينار.

المطلوب: تحديد قيمة إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به من قبل شركة السلام التجارية عن العملية أعلاه.

حل مثال (3)

يعترف بسعر البيع النقدي والبالغ 11400 دينار كإيراد مبيعات، أما الفرق بين سعر البيع النقدي وسعر البيع الأجل للبضاعة والبالغ 600 دينار (12000 – 11400) فيعالج كإيراد فائدة. وعليه يتوجب على الشركة إثبات قيد بيع البضاعة على النحو التالي:

12000		من حـ/ ذمم مدينة / العميل زيد	2011/8/1
	11400	إلى حـ/ المبيعات	
	600	حـ/ إيراد فائدة	

وبما أن سداد المبلغ سيكون في 2012/1/31 فإن إيراد الفائدة يتطلب قيد تسوية في نهاية عام 2011 لتوزيع إيراد الفائدة بين العامين 2011 و 2012، حيث يظهر قيد التسوية على النحو التالي:

100		من حـ/ إيراد فائدة	2011/12/31
	100	إلى حـ/ إيراد فائدة غير مكتسب	

وبالتالي يظهر بقائمة الدخل للعام 2011 إيراد فائدة يبلغ 500 دينار (600 – 100) والذي يغطي إيراد 5 شهور (600 ÷ 6) × 5 = 500 دينار.

3. تبادل سلع وخدمات مشابهة وغير مشابهة

في حال تبادل المنشأة لسلعة بسلعة مشابهة فإن ذلك لا يعتبر من العمليات التي يتحقق منها إيراد. ومن الأمثلة على ذلك قيام المنشأة (س) والتي تتعامل ببيع الملبوسات بإجراء تبديل مع المنشأة (ص) حيث تم مبادلة بدلات رجالي حجم صغير ومتوسط بأحجام كبيرة من نفس الماركة.

أما في حال كون عملية التبادل تنطوي على مبادلة بضاعة أو خدمة بأصل غير مشابه فيتوجب في هذه الحالة الإعتراف بالإيراد الناجم عن عملية المبادلة. ويتم تحديد مبلغ الإيراد عن طريق تقييم البضاعة أو الخدمة المستلمة بالقيمة العادلة لها مع الأخذ بعين الإعتبار النقدية المستلمة أو المدفوعة لإتمام عملية المبادلة. وفي حال تعذر تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المستلمة يتم الإعتماد على القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المقدمة من المنشأة كأساس لتحديد مبلغ الإيراد.

مثال (4)

في 2011/6/1 وقعت مؤسسة الراية للصيانة والتحديث مع شركة السلام لأجهزة الكمبيوتر عقد تقوم بموجبه مؤسسة الراية بتقديم خدمة صيانة أجهزة الحاسوب لشركة السلام لمدة عام إعتباراً من تاريخ تنفيذ العقد وذلك مقابل حصولها على 300 دينار نقداً من شركة السلام بالإضافة إلى جهاز حاسوب تبلغ تكلفته على شركة السلام 1050 دينار وسعر بيعه 1250 دينار وقيمته العادلة 1200 دينار.

المطلوب: تحديد قيمة إيراد الصيانة الواجب الإعتراف به من قبل مؤسسة الراية للصيانة والتحديث عن العملية أعلاه.

حل مثال (4)

يبلغ قيمة إيراد الصيانة الإجمالي لدى مؤسسة الراية للصيانة والتحديث عن العملية أعلاه 1500 دينار والذي يمثل النقدية المقبوضة من المؤسسة بالإضافة إلى القيمة العادلة لجهاز الحاسوب المستلم. وعليه يتوجب على المؤسسة إثبات القيد الخاص بالعملية أعلاه على النحو التالي:

1200		من حـ/ جهاز حاسوب	2011/6/1
300		حـ / النقدية	
	1500	إلى حـ/ إيراد صيانة	

وبما أن عقد الصيانة يغطي سنة إعتباراً من 2011/6/1، فيتوجب في هذه الحالة توزيع إيراد الصيانة بين العامين 2011 و2012 وحسب الفترة الزمنية التي يغطيها العقد من كل سنة، مما يتطلب ضرورة إجراء قيد تسوية عند إعداد القوائم المالية في 2011/12/31، والذي يظهر على النحو التالي:

625		من حـ/ إيراد صيانة	2011/12/31
	625	إلى حـ/ إيراد صيانة غير مكتسب	

وفي ضوء قيد التسوية أعلاه، يظهر بقائمة الدخل للعام 2011 إيراد صيانة يعادل 875 دينار (1500 – 625) والذي يغطي إيراد 7 شهور (1500 ÷ 12) × 7 = 875 دينار.

4. إشتمال إيراد بيع البضاعة على خدمات ما بعد البيع

تقوم بعض المنشآت التي تتعامل ببيع الأصول طويلة الأجل مثل السيارات والمعدات والطائرات بتقديم خدمة صيانة مجانية للأصل المباع لفترة زمنية محددة تمتد أحياناً لعدة سنوات. وفي مثل هذه الحالات فإن سعر البيع يتضمن إيراد مبيعات وإيراد خدمات ما بعد البيع مما يتطلب توزيع المبلغ المقبوض أو المتفق على إستلامه بين البندين والإعتراف بإيراد كل بند بشكل مستقل، مع ضرورة توزيع إيراد خدمات الصيانة على الفترة الزمنية لعملية الصيانة والتي يغطيها العقد.

مثال (5)

في 2011/7/1 باعت مؤسسة الشروق لتجارة السيارات (وكلاء شركة تويوتا) حافلة ركاب إلى مدارس الرضوان بسعر يبلغ 38000 دينار نقداً، وعلى أن تلتزم مؤسسة الشروق بخدمة صيانة الحافلة لمدة 3 سنوات إعتباراً من تاريخ البيع. علماً بأن سعر بيع الحافلة بدون تقديم خدمات الصيانة تبلغ 35000 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية توزيع بنود الإيراد الخاص بالعملية أعلاه لدى مؤسسة الشروق لتجارة السيارات.

حل مثال (5)

تتضمن عملية البيع أعلاه مبلغ 35000 دينار إيراد مبيعات بضاعة، أما باقي سعر البيع والبالغ 3000 دينار فيمثل إيراد الصيانة والذي يتوجب فصله وإثباته في حساب خاص بذلك وتوزيعه على فترة الصيانة التي يتضمنها عقد البيع.

وعليه يتوجب على مؤسسة الشروق إثبات القيد الخاص بالعملية أعلاه على النحو التالي:

38000		من حـ/ النقدية	2011/7/1
	35000	إلى حـ/ المبيعات	
	3000	حـ/ إيراد صيانة	

وبما أن عقد الصيانة يغطي 3 سنوات إعتباراً من 2011/7/1، فيتوجب في هذه الحالة توزيع إيراد الصيانة بين الأعوام 2011 و2012 2013 و2014 وحسب الفترة الزمنية التي يغطيها العقد من كل سنة مما يتطلب ضرورة إجراء قيد تسوية عند إعداد القوائم المالية في 2011/12/31، والذي يظهر على النحو التالي:

2500		من حـ/ إيراد صيانة	2011/12/31
	2500	إلى حـ/ إيراد صيانة غير مكتسب	

وبالتالي يظهر بقائمة الدخل للعام 2011 إيراد صيانة يعادل 500 دينار (3000 – 2500) والذي يغطي إيراد 6 شهور (3000 ÷ 36) × 6 = 500 دينار.

5. البضاعة لدى الوكيل برسم البيع

ويمثل هذا البند بضاعة الأمانة لدى الوكيل حيث تبقى ملكية البضاعة للموكل حتى يتم بيعها من قبل الوكيل للغير، وعليه فإن عملية إرسال البضاعة إلى الوكيل لا تمثل عملية بيع لها بالنسبة للموكل وبالتالي لا يتم الإعتراف بالمبيعات لدى الموكل إلا عند قيام الوكيل بعملية البيع. وعادةً ما يتقاضى الوكيل عمولة بيع يتم الإتفاق عليها كنسبة مئوية من قيمة المبيعات التي تتم من خلاله، حيث يتم معالجة العمولة في دفاتر الموكل كمصاريف بيعية وتظهر كبند مستقل تحت مسمى عمولة بيع وبالتالي لا يتم خصمها من إيراد المبيعات.

مثال (6)

في 2011/11/1 قامت شركة القدس بإرسال 200 وحدة من الصنف (س) إلى وكيلها مؤسسة النخبة التجارية، وقد دفعت شركة القدس 100 دينار مصاريف نقل البضاعة وإيصالها إلى مؤسسة النخبة التجارية. وتم الإتفاق على بيع البضاعة بسعر 40 دينار للوحدة مقابل حصول مؤسسة النخبة على عمولة نسبتها 10% من قيمة المبيعات.

في 2011/12/31 تبين أن مؤسسة النخبة باعت 150 وحدة وبالسعر المحدد من قبل الموكل وقامت بخصم العمولة المستحقة لها وتحويل باقي المبلغ إلى الحساب الجاري لشركة القدس لدى البنك الإسلامي الأردني.

المطلوب: تحديد مبلغ الإيراد الخاص بالعملية أعلاه الواجب الإعتراف به من قبل شركة القدس وقيد اليومية اللازم للإعتراف بالإيراد.

حل مثال (6)

تقوم شركة القدس بالإعتراف بإيراد مبيعات يبلغ 6000 دينار (150 × 40)، وتكون عمولة البيع المستحقة لمؤسسة النخبة 600 دينار (6000 × 10%). وعليه يظهر القيد الخاص بالعملية في سجلات شركة القدس على النحو التالي:

5400		من حـ/ النقدية	2011/12/31
600		حـ/ عمولة بيع	
	6000	إلى حـ/ مبيعات وكلاء البيع	

توقيت الإعتراف بالإيراد

تعتبر عملية توقيت الإعتراف بالإيراد من الأمور الأساسية الواجب التعامل معها سواءً كان الإيراد متأتي من بيع البضاعة أو من تقديم الخدمات. ففي ضوء إعداد قوائم مالية بشكل دوري سواءً كانت سنوية أو نصف سنوية أو ربع سنوية فإن كل فترة تعامل بشكل مستقل، مما يتطلب ضرورة تحديد الإيرادات والمصاريف التي تخص كل فترة لتحديد نتيجة أعمال المنشأة عن كل فترة من ربح أو خسارة. ففي حالة تأجيل الإعتراف بإيراد يخص الفترة الحالية والإعتراف به في الفترة المالية التالية فإن ذلك يعني تخفيض إيرادات الفترة الحالية وتضخيم إيرادات الفترة القادمة مما يعني تضليل مستخدمي القوائم المالية في الحصول على بيانات دقيقة تساعدهم في عملية إتخاذ القرار المناسب.

في ضوء ما سبق حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (18) الأسس التالية للإعتراف بالإيراد.

الإعتراف بإيراد بيع البضاعة

حدّد المعيار عدد من الشروط يتوجب توفرها مجتمعة للإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة، وهذه الشروط هي[1]:

أ. عندما تنقل المنشأة إلى المشتري المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضاعة.

ب. عندما لا يحتفظ البائع بالسيطرة الإدارية على البضاعة إلى الدرجة العادية المرتبطة بهذا النوع من البضاعة من قبل المالك والرقابة على البضاعة المباعة.

ج. يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.

د. من المحتمل أن المنافع المتعلقة ببيع البضاعة سوف تتدفق إلى البائع.

هـ. يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها أو سيتم تكبدها في سبيل بيع البضاعة بشكل موثوق.

وفي ضوء ذلك فإنه لا يتم الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة في الحالات التالية:

1. عندما يتضمن عقد البيع شرطاً بعدم تحصيل قيمة البضاعة إلا بعد بيعها من قبل المشتري إلى أطراف خارجية أخرى.
2. وجود كفالة من البائع بتحمل المسؤولية الناتجة عن سوء أداء الأصل المباع والذي لا يعتبر ضمن شروط الكفالة العادية، ولا يستطيع البائع تقدير درجة إحتمالية وجود سوء أداء الأصل وتكون كلفة تغطية الكفالة عالية.
   - عندما يتحمل البائع في حالة بيع الأصول طويلة الأجل، مثل المعدات والأجهزة والآلات، تركيب الأصل في مكان عمل المشتري وتكون تكاليف التركيب ذات أهمية عالية من ثمن بيع الأصل ولا تستطيع المنشأة تقدير تكاليف التركيب ولم يتم الإنتهاء من تركيب الأصل لدى العميل حتى إنتهاء السنة المالية.
   - عندما يحق للمشتري إنهاء عقد البيع أو إعادة جزء من البضاعة المشتراة لسبب محدد في العقد ويكون البائع غير متأكد من إحتمالية إعادة المشتري للبضاعة.

---

1 أبو نصار وحميدات (2012) **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان – الأردن.

مثال (7)

بلغت مجموع مبيعات الشركة المتحدة للتجارة خلال شهر 12 من العام 2011 مبلغ 400000 دينار. وتقوم سياسة البيع لدى الشركة بالسماح للمشتري بإعادة البضاعة المباعة له خلال فترة لا تتجاوز 90 يوم من تاريخ البيع. تقدر الشركة من خلال خبراتها السابقة أن 5% من المبيعات يتم ردها للمنشأة خلال 30 يوم من تاريخ البيع وأن 3% من قيمة المبيعات يتم ردها خلال 90 من تاريخ البيع.

المطلوب: تحديد مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به من قبل الشركة المتحدة للتجارة عن مبيعاتها لشهر 12 /2011.

حل مثال (7)

مردودات المبيعات المتوقعة عن مبيعات شهر 2011/12 = 400000 × (5% + 3%) = 32000 دينار.

وبالتالي فإن مقدار المبيعات الواجب الإعتراف بها = 400000 – 32000 = 368000 دينار.

الإعتراف بمبيعات التقسيط

يتم بالعادة الإعتراف بإيراد مبيعات البضاعة عند إتمام عملية البيع وتسليم البضاعة إلى العميل، ويتم أخذ مخصص للديون المعدومة أو المشكوك في تحصيلها حسب الحاجة لذلك. إلا أن هناك حالات إستثنائية من هذه القاعدة تتمثل في مبيعات البيع بالتقسيط. فهناك بعض المنشآت تقوم بتحصيل قيمة مبيعاتها على شكل أقساط شهرية أو سنوية، وكما هو الحال في منشات بيع السيارات والأجهزة الكهربائية. وتتطلب المعالجة المحاسبية في هذه الحالة الإعتراف بمجمل ربح مبيعات التقسيط بنسبة الأقساط المحصلة نقداً عن تلك المبيعات، وتأجيل الإعتراف بمجمل ربح المبيعات التي لم تحصل قيمتها نقداً عند إعداد القوائم المالية إلى حين القيام بعملية التحصيل خلال الفترات القادمة.

مثال (8)

تقوم شركة الحرية ببيع نوع من سيارات الصالون، وتعتمد الشركة في مبيعاتها على أسلوب البيع بالتقسيط. وقد بدأت الشركة أعمالها في بداية العام 2010، وفيما يلي البيانات الخاصة بمبيعات الشركة للعامين 2010 و2011 وقيمة المتحصلات النقدية خلال العامين:

	2010	2011
مبيعات	200000	300000
متحصلات نقدية:		
– من مبيعات 2010	120000	60000
– من مبيعات 2011		190000
نسبة مجمل الربح	%40	%45

المطلوب:

1. تحديد مبلغ مجمل الربح الواجب الإعتراف به للعامين 2010 و2011.

2. تحديد مقدار مجمل الربح المؤجل للعامين 2010 و 2011.

حل مثال (8)

1. مجمل الربح الواجب الإعتراف به من قبل شركة الحرية للتجارة للعامين 2010 و 2011.
   - عام 2010 = 120000 × 40% = 48000 دينار.
   - عام 2011 = (60000 × 40%) + (190000 × 45%) = 109500 دينار.
2. مقدار مجمل الربح المؤجل للعامين 2010 و 2011.
   - رصيد الذمم المدينة عن مبيعات 2010 = 200000 – 120000 = 80000 دينار
   - مجمل الربح المؤجل للعام 2010 = 80000 دينار × 40% = 32000 دينار.
   - رصيد الذمم المدينة في 2011/12/31:
     - من مبيعات 2010 = 200000 – 120000 – 60000 = 20000 دينار.
     - من مبيعات 2011 = 300000 – 190000 = 110000 دينار.
   - مجمل الربح المؤجل في 2011/12/31 = (20000 × 40%) + (110000 × 45%) = 57500 دينار.

2. الإعتراف بإيراد تقديم الخدمات

حدّد المعيار عدد من الشروط يتوجب توفرها مجتمعة للإعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم الخدمات، وهذه الشروط هي[2]:

- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.
- من المحتمل أن المنافع المتعلقة بتقديم الخدمة سوف تتدفق إلى مقدم الخدمة.
- يمكن قياس نسبة إنجاز الخدمة بشكل موثوق بتاريخ إعداد الميزانية.
- يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها أو سيتم تكبدها في سبيل تقديم الخدمة بشكل موثوق.

ويتم قياس نسبة إنجاز الخدمة حسب طبيعة ونوع الخدمة المقدمة، وذلك وفقاً للقواعد التالية:

1. هناك خدمات تتحق إيراداتها مع مرور الزمن، وكما هو الحال بالنسبة لإيراد تأجير العقارات.
2. هناك خدمات تتحدد نسبة الإنجاز فيها بناءً على الجهد المنجز في نهاية الفترة المالية مقارنة مع الجهد الكلي المطلوب تقديمه، مثال ذلك خدمات المحاماة والمكاتب الهندسية وخدمات تصميم النظم الإدارية والمحاسبية. وهناك أسلوبان للإعتراف بإيرادات تلك الخدمات والتي يمتد إنجازها لأكثر من فترة مالية واحدة:

- طريقة الخدمة المنتهية: حيث يتم الإعتراف بكامل إيرادات الخدمة في الفترة التي يتم فيها إنجاز الخدمة بالكامل.
- طريقة نسبة الإنجاز: حيث يتم توزيع إيراد الخدمة عبر الفترات التي يتم فيها تنفيذ الخدمة وبحسب نسبة الإنجاز لكل فترة. وعندما يكون من الصعب تقدير نسبة الإنجاز بشكل موثوق يتم الإعتراف بإيراد يعادل فقط

2 أبو نصار وحميدات (2012) **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان – الأردن.

المصاريف التي تم تحملها في سبيل إنجاز الخدمة ويتم تأجيل الإعتراف بباقي الإيراد الفعلي في الفترة التي يتم فيها إنجاز الخدمة بالكامل. وعند وجود إحتمالية بعدم القدرة على استرداد التكاليف المنفقة، يتم الإعتراف بالتكاليف والمصاريف المنفقة ولا يتم الإعتراف بأية إيرادات.

وقد حدّد المعيار الأسس التالية التي يمكن استخدامها لتحديد نسبة الإنجاز لكل فترة:

(أ) إجراء مسح ميداني لتقدير نسبة العمل المنجز.

(ب) تقدير قيمة الخدمات المنجزه كنسبة من إجمالي قيمة الخدمات المتفق على تقديمها.

(ج) تحديد نسبة التكاليف الفعليّة المنفقة لإنجاز الخدمة إلى إجمالي التكاليف المقدرة لإنجاز الخدمة. وهذا الأسلوب يستخدم في الغالب في حالة عقود الإنشاءات (المقاولات) والتي تم تغطيتها بشكل مفصل في المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) والذي سيتم شرحه في الجزء الثاني من هذا الفصل.

مثال (9)

في 2011/11/15 تعاقدت شركة الساحل للنقل البري مع شركة الإسمنت العالمية لنقل 1200 طن من خامات الإسمنت غير المصنعة من موقع المحاجر التابع لشركة الإسمنت العالمية إلى موقع المصنع الدائم للشركة مقابل مبلغ إجمالي 30000 دينار.

في 2011/12/31 تبين أن شركة الساحل قامت بنقل 900 طن من الإسمنت وحسب ما تم الإتفاق عليه.

المطلوب: تحديد مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به للعام 2011 من قبل شركة الساحل للنقل البري عن العقد أعلاه.

حل مثال (9)

تبلغ نسبة الإنجاز التي تحققت في 2011/12/31 عن العقد 75% (900 ÷ 1200).

وعليه يكون مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به 22500 دينار (30000 × 75%).

حالات متفرقة للإعتراف بالإيرادات

1. **إيراد الفائدة:** يتم الإعتراف بالإيراد المتحقق من الفائدة بناءً على فترة الإستثمار وباستخدام معدل الفائدة الحقيقي أو الفعلي. ففي حالة شراء المنشأة لسندات بتاريخ يقع بين تواريخ توزيع فوائد السندات فإن إيراد الفائدة الواجب الإعتراف به لأول دفعة من الفوائد المستلمة يكون أقل من مبلغ الفائدة المستلم، حيث يتم الإعتراف بالفائدة التي تغطي الفترة من تاريخ شراء السندات وحتى تاريخ إستلام أول دفعة من الفوائد. أما الفوائد المستلمة عن الفترة قبل شراء السندات فإنه لا يعترف بها كفائدة وإنما يتم تخفيض قيمة الإستثمار في الإسناد بها.

مثال (10)

في 2011/11/1 اشترت شركة الراية التجارية 10000 سند بمبلغ 100650 دينار علماً بأن القيمة الإسمية للسندات 100000 دينار وتعطي السندات فائدة بمعدل 8% سنوياً تدفع في 7/1 و 12/31 من كل عام.

في 2011/12/31 استلمت شركة الراية فائدة السندات المستحقة عن الفترة من 2011/7/1 ولغاية 2011/12/31.
المطلوب: تحديد مبلغ إيراد فوائد السندات الواجب الإعتراف به للعام 2011 من قبل شركة الراية التجارية.

حل مثال (10)

مقدار المبلغ المستلم عن إيراد فوائد السندات في 2011/12/31 = 100000 × 8% × (6 ÷ 12) = 4000 دينار.
إيراد فوائد السندات الواجب الإعتراف به للعام 2011 = 100000 × 8% × (2 ÷ 12) = 1333.33 دينار.
ويلاحظ أن إيراد الفائدة المعترف به للعام 2011 شمل شهرين فقط نظراً لأن تملك المنشأة للسندات بدأ في 2011/11/1.
أما باقي المبلغ المستلم والبالغ 2666.67 دينار فيجري تخفيضه من رصيد حساب الإستثمار في السندات.

2. **إيراد الأصول غير الملموسة:** وتشمل الإيرادات المتحققة للمنشأة نتيجة منحها جهات معينة حق استخدام أصولها غير الملموسة، مثل منح الغير حق إستغلال حقوق التأليف وبراءة الإختراع والعلامات التجارية، حيث يطلق على هذا النوع من الإيرادات بالأتاوات. ويتحقق الإيراد في هذه الحالات في ضوء شروط العقد، فهناك بعض الحالات التي تحصل فيها المنشأة على مبالغ سنوية ثابتة من إستغلال الأطراف الأخرى لهذه الأصول، وهنالك حالات أخرى تحصل فيها المنشأة على نسبة من إيراد الطرف الآخر. فعلى سبيل المثال، إذا كان لدى المؤسسة (أ) علامة تجارية وقامت بمنح المؤسسة (ب) حق استخدام هذه العلامة التجارية فقد يتضمن الإتفاق حصول المؤسسة (أ) على مبلغ سنوي ثابت أو حصولها على نسبة من المبيعات التي تحققها المؤسسة (ب) من عملية إستغلال العلامة التجارية موضوع الإتفاق. وفيما يلي أمثلة توضيحية لكيفية الإعتراف بهذا النواع من الإيرادات.

مثال (11) إيراد حقوق التأليف

تمتلك مؤسسة الفكر المعاصر حق التأليف لكتاب المحاسبة المتقدمة لمؤلفه الأستاذ الدكتور غالب الفارسي، وفي 2011/1/2 تعاقدت مؤسسة الفكر مع دار النخبة للنشر والتوزيع على قيام الأخيرة بعملية طباعة الكتاب وتوزيعه مقابل حصول مؤسسة الفكر على 25% من الإيراد الإجمالي لمبيعات الكتاب. وقد إستلمت مؤسسة الفكر مبلغ 5000 دينار عند توقيع العقد كدفعة مقدمة من حقوق بدل التأليف.
في 2011/12/30 تبين أن قيمة مبيعات دار النخبة من الكتاب تبلغ 25000 دينار.
المطلوب: تحديد مبلغ إيراد حقوق التأليف الواجب الإعتراف بها للعام 2011 من قبل مؤسسة الفكر المعاصر.

حل مثال (11)

يبلغ إيراد حقوق التأليف الواجب الإعتراف بها للعام 2011 من قبل مؤسسة الفكر المعاصر 6250 دينار (250000 × 25%). أما المبلغ المقبوض من المؤسسة عند توقيع العقد والبالغ 5000 دينار فيخصم من بدل

حقوق التأليف المستحقة للمؤسسة. وعليه يظهر في ميزانية مؤسسة الفكر المعاصر حقوق تأليف مستحقة القبض بقيمة 1250 دينار.

مثال (12) إيراد حقوق إمتياز

في 2011/1/2 باعت شركة الوجبات الصحية حقوق إمتياز العلامة التجارية التي تمتلكها إلى مؤسسة الغذاء الصحي وذلك مقابل دفع مؤسسة الغذاء الصحي إلى شركة الوجبات السريعة ما يلي:

- دفعة فورية عند توقيع العقد تبلغ 45000 دينار.
- دفعتين سنويتين مقدار كل منها 12000 دينار تستحق الأولى في 2012/1/2 والثانية في 2013/1/2.
- 6% من إجمالي إيرادات مؤسسة الغذاء الصحي من عملية إستغلال العلامة التجارية.

في 2011/1/5 قامت مؤسسة الغذاء الصحي بفتح مطعم إعداد وبيع الماكولات البحرية لإستغلال العلامة التجارية الخاصة بالإتفاقية أعلاه وبلغت مبيعات المطعم في نهاية السنة الأولى لتوقيع العقد 750000 دينار.

المطلوب: ما مقدار إيراد حقوق الإمتياز الواجب الإعتراف بها للعام 2011 من قبل شركة الوجبات الصحية باستخدام معدل خصم 8% سنوياً.

حل مثال (12)

مبلغ إيراد حقوق الإمتياز الواجب الإعتراف بها للعام 2011 من قبل شركة الوجبات الصحية =

45000 دينار	الدفعة الفورية عند توقيع العقد
21396	+ القيمة الحالية للدفعتين السنويتين بمعدل خصم 8% (12000 × 1.783)[3]
45000	+ 6% من إجمالي الإيرادات (6% × 750000)
111396	المجموع

3. **إيراد توزيعات الأرباح النقدية:** في حال إمتلاك المنشأة لجزء من أسهم شركة أخرى أو جزء من حصص ملكية شركة أخرى، فإن الإعتراف بتوزيعات الأرباح الناتجة عن هذا الإستثمار يتم عند ثبوت حق المساهم أو المالك في إستلام تلك التوزيعات. وثبوت حق المساهم في توزيعات الأرباح قد يختلف من بلد لآخر، ففي الأردن يثبت حق المساهم في توزيعات الأرباح بتاريخ موافقة الهيئة العامة على التوزيعات (المادة 191 من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1977 والقانون المعدل رقم (40) لسنة 2002).

معيار المحاسبة الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء"

تمثل عقود الإنشاء العقود التي يستغرق تنفيذها وإنجازها في الغالب أكثر من فترة مالية واحدة، مما يتطلب معالجة خاصة لكيفية قياس وتوزيع إيرادات هذه العقود على الفترات التي يتم خلالها عملية التنفيذ.

---

[3] يمثل الرقم 1.783 القيمة الحالية لدفعة عادة قيمتها دينار لمدة فترتين وبمعدل خصم 8%.

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (11) المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات من حيث كيفية الإعتراف بإيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم خلالها إنجاز العمل. ويعرّف المعيار عقد الإنشاء بأنه عقد بين مقاول وعميل لإنشاء أصل أو مجموعة أصول مترابطة ضمن شروط محددة، حيث يتضمن العقد في العادة العديد من الشروط منها على سبيل المثال مواصفات المقاولة ومدة تنفيذ العقد وقيمة العقد وكيفية تسديد دفعات العقد للمقاول.

ويقسم المعيار عقود الإنشاء إلى نوعين هما:

1. العقود ذات السعر الثابت: وتمثل العقود التي يكون سعرها محدّد وثابت عند توقيع العقد، علماً بأن هذا النوع من العقود قد يتضمن تغير سعر العقد في حالة ارتفاع الأسعار عن حد معين.
2. عقود التكاليف مضافاً إليها نسبة أو رقم ثابت: وتمثل العقود التي تسعر بناءً على مجموع التكاليف التي يتحملها المقاول مضافاً إليها نسبة محددة من التكاليف أو مبلغ معين يمثل ربح المقاول وما يتحمله المقاول من نفقات إدارية.

تجميع أو تجزئة عقود الإنشاء

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) وفي حالة وجود أكثر من عقد تم توقيعها مع عميل واحد لإنشاء عدة أصول، فإن المعيار يتطلب معالجة كل عقد بشكل مستقل في حال توفر الشروط التالية:

1. تم تقديم عرض أسعار لكل أصل بشكل مستقل.
2. تم التفاوض مع العميل عن كل أصل بشكل مستقل، ويمكن للعميل قبول أي عرض أو رفضه بمعزل عن العروض الأخرى.
3. يمكن قياس إيراد وتكاليف كل أصل بشكل منفصل.

وبالمقابل يتطلب المعيار معاملة مجموعة العقود بإعتبارها عقد واحد في حال توفر الشروط التالية مجتمعة:

1. تم التفاوض مع العميل عن مجموعة الأصول باعتبارها عقد واحد.
2. هناك ترابط في عملية تنفيذ أو إنجاز مجموعة الأصول المتعاقد عليها .

بالإضافة إلى ما سبق فإن المعيار يتعرض إلى بعض أنواع عقود الإنشاء التي يعطى العميل فيها خيار إضافة أصل أو أكثر للعقد بعد بدء التنفيذ، حيث يتطلب المعيار في هذه العقود معالجة الأصل الإضافي كعقد مستقل إذا توفر أحد الشرطيين التاليين:

1. إن الأصل الإضافي الجديد يختلف بشكل جوهري عن الأصل المغطى بالعقد الأصلي.
2. إن سعر الأصل الإضافي الجديد يتم التفاوض عليها بشكل مستقل عن سعر العقد الأصلي.

إيرادات وتكاليف عقود الإنشاء

تتضمن إيراد العقد ما يلي:

1. السعر المتفق عليه مع العميل عند توقيع العقد، بالإضافة إلى
2. المبالغ الإضافية التي يحصل عليها المقاول نتيجة التغييرات أو الإضافات التي تتم بالإتفاق مع العميل وينتج عنها زيادة في السعر المتفق عليه.
3. مبالغ الحوافز الإضافية بخلاف السعر المتفق التي يمكن أن يحصل عليها المقاول من العميل شريطة أن يكون من المتوقع استلامها ويمكن قياسها بشكل موثوق. ومن الأمثلة على تلك الحوافز وجود بند في العقد ينص على حصول المقاول على مبلغ معين أو نسبة من سعر العقد في حالة تسليم العقد قبل التاريخ المتفق عليه بفترة زمنية معينة.

أما تكاليف عقد الإنشاء فتتضمن ما يلي:

1. التكاليف المباشرة المرتبطة بتنفيذ العقد.
2. التكاليف المشتركة والتي يستفيد منها أكثر من عقد، وبالقدر الذي يمكن توزيعه بشكل منطقي وعملي على العقود التي إستفادت من الخدمة المشتركة.
3. التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها للعميل ضمن شروط العقد.

مطالبات العميل

عادةً ما يقوم المقاول في حالة العقود التي يستغرق إنشائها فترة طويلة، بإرسال مطالبات للعميل لتسديد دفعات نقدية على حساب العمل المنجز لتمكين المقاول من توفير النقدية اللازمة للمساعدة في إنجاز العمل. وعادةً ما يقوم العميل إما كامل المطالبات أو جزءً منه، وفي نهاية العقد وعند إكتمال المقاولة يتم تسوية الحساب بين المقاول والعميل وتسديد باقي المبلغ المطلوب من العميل. علماً بأن هناك حالات يتم فيها حجز جزء أو نسبة من سعر المقاولة لدى العميل لفترة محددة حتى يتم التأكد من سلامة حسن التنفيذ.

المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء

تتم المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء بأحد طريقتين هما:

الطريقة الأولى: نسبة الإنجاز

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) استخدام طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن عقود الإنشاء إذا كان بالإمكان قياس العمل المنجز من العقد بشكل موثوق. وبموجب طريقة نسبة الإنجاز يتم الإعتراف بالإيرادات والتكاليف الخاصة بكل عقد لكل فترة حسب نسبة النشاط المنجز من العقد. ويشير المعيار إلى أن قياس العمل المنجز من العقد بشكل موثوق في حالة توفر الشروط التالية:

1. تقدير الإيراد الإجمالي للعقد بشكل موثوق.
2. تقدير نسبة الإنجاز بشكل موثوق.
3. تقدير التكاليف اللازمة لإنجاز تنفيذ العقد.

اقترح المعيار عدة طرق لتقدير نسبة الإنجاز منها:

(أ) نسبة التكاليف الفعليّة المنفقة إلى إجمالي التكاليف المتوقعة لاستكمال تنفيذ العقد.

(ب) إجراء مسح ميداني للعمل المنجز.

(ج) المخرجات المادية الفعليّة التي تم إنجازاها، مثل كم كيلو متر تم إنجازه من مقاولة لشق طريق طوله 10 كيلو متر.

الطريقة الثانية: المقاولة المنتهية

في حال عدم إمكانية استخدام طريقة نسبة الإنجاز لعدم توفر الشروط الخاصة به والتي تم الإشارة إليها أعلاه، يتوجب على المنشأة استخدام طريقة المقاولة المنتهية والتي تقوم على الأسس التالية:

1. لا يتم الإعتراف بأية إيرادات أو أرباح خلال الفترات السابقة لإنجاز العقد، أي يتم تأجيل الإعتراف بالربح للفترة التي يتم فيها إكتمال المقاولة وحسب ما تم الإتفاق عليه مع العميل، حيث يتم في هذه الفترة الإعتراف بكامل الإيرادات وبالتالي الربح الناتج عن المقاولة.
2. يتم تأجيل الإعتراف بالتكاليف المنفقة على العقد خلال الفترات السابقة لإنجاز العقد إلى حين إكتمال العقد حيث يتم الإعتراف بكامل التكاليف في الفترة التي يتم فيها إنجاز العقد وتسليمه للعميل.
3. في حالة وجود إحتمال بتحقق خسارة من العقد فيجب الإعتراف بهذه الخسارة في الفترة التي تظهر لدى المنشأة مؤشرات ودلائل تفيد بذلك ولا يتم في هذه الحالة الإنتظار للفترة التي يتم فيها إنجاز العقد وتسليمه للعميل.

وتالياً شرح مفصل للمعالجة المحاسبية لطريقتي نسبة الإنجاز والمقاولة المنتهية.

طريقة نسبة الإنجاز

كما أوضحنا في الأجزاء السابقة من هذا الفصل فإن نسبة الإنجاز هي الطريقة التي أوجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) استخدامها عند توفر بعض الشروط التي تم الإشارة إليها أعلاه.

وغالباً ما تستخدم نسبة التكاليف الفعليّة المنفقة إلى نسبة إجمالي التكاليف لتحديد نسبة الإنجاز لكل فترة من فترات تنفيذ العقد، حيث تظهر المعادلة الخاصة بالإيراد الواجب الإعتراف به في كل فترة على النحو التالي:

1. يتم إيجاد نسبة الإنجاز حسب المعادلة التالية:

$$\frac{\text{مجموع التكاليف الفعليّة لغاية تاريخه}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة لإنجاز العقد}}$$

2. يتم إيجاد الإيراد الواجب الإعتراف به لكل فترة على النحو التالي:

(نسبة الإنجاز × إجمالي الإيراد المقدر للعقد) – إيراد العقد المعترف به في الفترات السابقة

وتتم المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء طويلة الأجل بموجب طريقة نسبة الإنجاز على النحو التالي:

1. يتم إثبات التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد لكل فترة حسب القيد التالي:

×××		من حـ/ عقود تحت الإنشاء
	×××	إلى حـ/ النقدية (ذمم دائنة)

2. أما المطالبات المرسلة للعميل فيجري معالجتها بالقيد التالي:

×××		من حـ/ ذمم مدينة
	×××	إلى حـ/ فواتير الإنجاز

3. ويتم إثبات المبالغ المسدد من العميل بالقيد التالي:

×××		من حـ/ النقدية
	×××	إلى حـ/ ذمم مدينة

ويظهر الرصيد غير المسدد من العميل ضمن الأصول المتداولة في الميزانية.

4. أما الإعتراف بالإيراد الخاص بكل فترة فيتم إثباته بالقيد التالي:

×××		من حـ/ تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل (التكاليف الفعليّة)
×××		حـ/ عقود تحت الإنشاء (مجمل الربح)
	×××	إلى حـ/ إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل (إيراد الفترة)

وفي ضوء القيد الأول والرابع فإن **رصيد حساب عقود تحت الإنشاء** يمثل مجموع التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد حتى تاريخه بالإضافة إلى مجمل الربح المعترف به حتى تاريخه، حيث يظهر رصيد هذا الحساب بجانب الأصول في الميزانية.

أما تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل وإيراد عقود إنشاء طويلة الأجل لكل فترة فيظهر في قائمة الدخل حيث يمثل الفرق بينهما مجمل ربح أو خسارة العقد للفترة التي تغطيها القائمة.

أما عند إنتهاء العقد وتسليمه للعميل فيتم إقفال حسابي عقود تحت الإنشاء وفواتير الإنجاز، واللذان يتساوى رصيدهما في هذا التاريخ، بموجب القيد التالي:

×××		من حـ/ فواتير الإنجاز
	×××	إلى حـ/ عقود تحت الإنشاء

مثال (13)

في 2010/1/5 وقعت شركة الصقر للمقاولات عقد بقيمة 2500000 دينار مع شركة السلام لإنشاء مجمع تجاري، وعلى أن يتم تسليم العقد خلال 3 سنوات من بدء التنفيذ. علماً بأن تنفيذ العقد بدأ في 2010/1/22 وتم الإنتهاء منه وتسليمه للعميل في 2012/12/28، واستخدمت شركة الصقر للمقاولات طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن العقد.

فيما يلي البيانات الخاصة بالعقد خلال فترة التنفيذ:

البيان	2010	2011	2012
سعر العقد	2500000	2500000	2500000
مجموع التكاليف الفعليّة لتاريخه	800000	1500000	2150000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	1200000	650000	000
إجمالي التكاليف المقدرة للعقد	2000000	2150000	2150000
المطالبات المرسلة للعميل خلال الفترة	640000	1200000	660000
المبالغ المستلمة من العميل خلال الفترة	500000	1300000	700000

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
2. تحديد مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
3. تحديد مجمل الربح لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
4. إثبات قيود اليومية اللازمة للعقد خلال سنوات تنفيذ العقد.
5. بيان كيفية إظهار البيانات الخاصة بالعقد أعلاه في قائمة الدخل والميزانية للأعوام 2010 – 2012.

حل مثال (13)

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.

البيان	2010	2011	2012
مجموع التكاليف الفعليّة لتاريخه (1)	800000	1500000	2150000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	1200000	650000	000
إجمالي التكاليف المقدرة للعقد (2)	2000000	2150000	2150000
نسبة الإنجاز لتاريخه (1) ÷ (2)	%40	%69.77	%100
نسبة الإنجاز لكل فترة*	%40	29.77	30.23

* تمثل نسبة الإنجاز لكل فترة الفرق بين نسبة الإنجاز لتاريخه للفترة الحالية ونسبة الإنجاز لتاريخه للفترة السابقة.

2. مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.

البيان	2010	2011	2012
نسبة الإنجاز لكل فترة	%40	%29.77	%30.23
إيراد سنة 2010 = %40 × 2500000	1000000		
إيراد سنة 2011 = %29.77 × 2500000		744186	
إيراد سنة 2012 = %30.23 × 2500000			755814
مجموع الإيرادات المعترف بها خلال سنوات تنفيذ العقد			2500000

3. تحديد مجمل الربح لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد

البيان	2010	2011	2012
سعر العقد	2500000	2500000	2500000
إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام العقد	2000000	2150000	2150000
مجمل الربح المقدر من العقد لغاية تاريخه	500000	350000	350000
نسبة الإنجاز لتاريخه	%40	%69.77	%100
مجمل ربح الفترة:			
2010: 500000 × %40	200000		
2011: 350000 × 69.77		244186	
- يطرح مجمل الربح المعترف به بالعام 2010		<u>(200000)</u>	
- مجمل الربح الواجب الإعتراف به للعام 2011		44186	
2012: 350000 × %100			350000
- يطرح مجمل الربح المعترف به بالعام 2010		<u>(200000)</u>	(200000)
- يطرح مجمل الربح المعترف به بالعام 2011			<u>(44186)</u>
- مجمل الربح الواجب الإعتراف به للعام 2012			105814

4. إثبات قيود اليومية اللازمة للعقد خلال سنوات تنفيذ العقد.

(أ) إثبات التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد لكل فترة:

2010		2011		2012		
800000		700000		650000		من حـ/ عقود تحت الإنشاء
	800000		700000		650000	إلى حـ/ النقدية (ذمم دائنة)

(ب)إثبات المطالبات المرسلة للعميل:

	2010		2011		2012	
من حـ/ ذمم مدينة	640000		1200000		660000	
إلى حـ/ فواتير الإنجاز		640000		1200000		660000

(ج) إثبات المبلغ المسدد من العميل:

	2010		2011		2012	
من حـ/ النقدية	500000		1300000		700000	
إلى حـ/ ذمم مدينة		500000		1300000		700000

(د) قيد الإعتراف بالإيراد الخاص بكل فترة:

	2010		2011		2012	
من حـ/ تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل (التكاليف الفعليّة)	800000		700000		650000	
حـ/ عقود تحت الإنشاء (مجمل الربح)	200000		44186		105814	
إلى حـ/ إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل (إيراد الفترة)		1000000		744186		755814

(هـ)قيد إثبات إنتهاء العقد وتسليمه للعميل:

	2010		2011		2012	
من حـ/ فواتير الإنجاز					2500000	
إلى حـ/ عقود تحت الإنشاء						2500000

5. بيان كيفية ظهور العقد أعلاه في قائمة الدخل والميزانية للأعوام 2010 – 2012.

قائمة الدخل	**2010**	**2011**	**2012**
إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل	1000000	744186	755814
يطرح تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل	(800000)	(700000)	(650000)
مجمل الربح	200000	44186	105814

الميزانية	2010	2011	2012
الأصول			
ذمم مدينة	140000	40000	0
عقود تحت الإنشاء	1000000	1744186	0
الإلتزامات			
فواتير الإنجاز	660000	1860000	

طريقة المقاولة المنتهية

كما أسلفنا سابقاً، فإن طريقة المقاولة المنتهية تقوم على عدم الإعتراف بأية إيرادات أو أرباح خلال الفترات السابقة لإنجاز العقد، حيث يتم تأجيل الإعتراف بالإيراد والربح للفترة التي يتم فيها إكتمال المقاولة، وعليه فإن صافي ربح المقاولة للفترات السابقة لاكتمال إنجاز المقاولة يكون صفر.

أما القيود الخاصة بطريقة المقاولة المنتهية فتتشابه مع طريقة نسبة الإنجاز فيما يتعلق بالقيود رقم (1) و(2) و(3) الموضحة بطريقة نسبة الإنجاز والمتعلقة بإثبات التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد لكل فترة والمطالبات المرسلة للعميل والمبالغ المسدد من العميل. أما باقي القيود فلا تظهر بالسنوات السابقة لإنجاز العقد. ويظهر في السنة التي يتم فيها إنجاز العقد القيدين التاليين:

1. إثبات مجموع التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد:

×××		من حـ/ تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل (التكاليف الفعليّة)
	×××	إلى حـ/ عقود تحت الإنشاء

2. ويتم الإعتراف بكامل الإيراد الخاص بالعقد بالقيد التالي:

×××		من حـ/ فواتير الإنجاز
	×××	إلى حـ/ إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل (إيراد الفترة)

مثال (14)

استخدم نفس المعلومات الواردة في المثال رقم (13) أعلاه ولكن بإفتراض أن شركة الصقر للمقاولات استخدمت طريقة المقاولة المنتهية للمحاسبة عن العقد.

حل مثال (14)

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.

لا تظهر أية نسبة إنجاز للسنتين 2010 و2011 وتظهر كامل نسبة الإنجاز للسنة 2012.

2. مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد:

البيان	2010	2011	2012
نسبة الإنجاز لكل فترة	%0	%0	%100
الإيراد الواجب الإعتراف به	00	00	2500000

3. تحديد مجمل الربح لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد:

البيان	2010	2011	2012
سعر العقد			2500000
إجمالي التكاليف الفعليّة للعقد			2150000
مجمل الربح	00	00	350000

4. إثبات قيود اليومية اللازمة للعقد خلال سنوات تنفيذ العقد (تبقى القيود أ و ب و ج كما بطريقة نسبة الإنجاز) حيث تظهر على النحو التالي:

(أ) إثبات التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد لكل فترة:

2010		2011		2012		
800000		700000		650000		من حـ/ عقود تحت الإنشاء
	800000		700000		650000	إلى حـ/ النقدية (ذمم دائنة)

(ب)إثبات المطالبات المرسلة للعميل:

2010		2011		2012		
640000		1200000		660000		من حـ/ ذمم مدينة
	640000		1200000		660000	إلى حـ/ فواتير الإنجاز

(ج) إثبات المبلغ المسدد من العميل:

2010		2011		2012		
500000		1300000		700000		من حـ/ النقدية
	500000		1300000		700000	إلى حـ/ ذمم مدينة

(د) قيد الإعتراف بإيراد العقد:

	2012		2011		2010	
من حـ/ تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل (التكاليف الفعليّة)		2150000				
إلى حـ/ عقود تحت الإنشاء	2150000					

(هـ)قيد إثبات إنتهاء العقد وتسليمه للعميل:

	2012		2011		2010	
من حـ/ فواتير الإنجاز		2500000				
إلـى حـ/ إيـراد عقـود إنشـاء طويلـة الأجل	2500000					

5. **بيان كيفية ظهور العقد أعلاه في قائمة الدخل والميزانية للأعوام 2010 – 2012.**

2012	2011	2010	قائمة الدخل
2500000	00	00	إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل
(2150000)	00	00	يطرح تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل
350000	00	00	مجمل الربح

2012	2011	2010	الميزانية
			الأصول
0	40000	140000	ذمم مدينة
0	1500000	800000	عقود تحت الإنشاء
			الإلتزامات
	1860000	660000	فواتير الإنجاز

الإعتراف بالخسارة المتوقعة من عقود الإنشاء

في حالة وجود دلائل ومؤشرات على إحتمال حدوث خسارة من تنفيذ العقد فيتوجب في هذه الحالة الإعتراف بكامل الخسارة المتوقعة بشكل فوري وتحميلها للفترة التي ظهرت بها المؤشرات على إحتمال حدوث الخسارة. ويتم الإعتراف بالخسارة وتحميلها للفترة التي ظهرت بها بموجب طريقتي نسبة الإنجاز والمقاولة المنتهية. أي لا يتم بموجب طريقة المقاولة المنتهية، وكما هو الحال في حال وجود ارباح من العقد، تأجيل الإعتراف بالخسارة حتى نهاية فترة تنفيذ العقد.

مثال (15)

في 2010/1/6 وقعت شركة السنابل للمقاولات عقد بقيمة 1100000 دينار مع شركة الرمال لإنشاء مجمع تجاري، وعلى أن يتم تسليم العقد خلال 3 سنوات من بدء التنفيذ. علماً بأن تنفيذ العقد بدأ في 2010/1/16 وتم الإنتهاء منه وتسليمه للعميل في 2012/12/26، واستخدمت شركة السنابل للمقاولات طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن العقد.

فيما يلي البيانات الخاصة بالعقد خلال فترة التنفيذ:

البيان	2010	2011	2012
مجموع التكاليف الفعليّة لتاريخه	600000	900000	1250000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	400000	300000	00
المطالبات المرسلة للعميل خلال الفترة	500000	400000	200000
المبالغ المستلمة من العميل خلال الفترة	450000	350000	300000

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
2. تحديد مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
3. تحديد مجمل الربح لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
4. إثبات قيود اليومية اللازمة للعقد خلال سنوات تنفيذ العقد.
5. بيان كيفية إظهار البيانات الخاصة بالعقد أعلاه في قائمة الدخل والميزانية للأعوام 2010 – 2012.

حل مثال (15)

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.

البيان	2010	2011	2012
مجموع التكاليف الفعليّة لتاريخه (1)	600000	900000	1250000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	400000	300000	00
إجمالي التكاليف المقدرة للعقد (2)	1000000	1200000	1250000
نسبة الإنجاز لتاريخه (1) ÷ (2)	60%	%75	%100
نسبة الإنجاز لكل فترة	%60	%15	%25

2. مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.

البيان	2010	2011	2012
نسبة الإنجاز لكل فترة	%60	%15	%25

إيراد سنة 2010 = 60% × 1100000	660000		
إيراد سنة 2011 = 15% × 1100000 (نظراً لوجود خسارة في العام 2011 يكون الإيراد المعترف به يساوي التكاليف الفعليّة مطروحاً منها مجمل الخسارة المعترف بها (انظر المطلوب 3 لمعرفة مجمل الخسارة)): 300000 – 160000 = 140000 دينار		140000	
إيراد سنة 2012 = 25% × 1100000 (نظراً لوجود خسارة في العام 2012 يكون الإيراد المعترف به يساوي التكاليف الفعليّة مطروحاً منها مجمل الخسارة المعترف بها (انظر المطلوب 3 لمعرفة مجمل الخسارة)): 350000 – 50000 = 300000 دينار			300000
مجموع الإيرادات المعترف بها خلال سنوات تنفيذ العقد			1100000

تحديد مجمل الربح لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد

	2010	2011	2012
سعر العقد	1100000	1100000	1100000
إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام العقد	1000000	1200000	1250000
مجمل الربح (الخسارة) المقدر من العقد لغاية تاريخه	100000	(100000)	(150000)
نسبة الإنجاز لتاريخه	%60	%75	%100
مجمل ربح (الخسارة) الفترة:			
2010: 100000 × 60%	60000		
2011: (100000) × 100%*		(100000)	
– يطرح مجمل الربح المعترف به بالعام 2010		(60000)	
– مجمل الخسارة الواجب الإعتراف به للعام 2011		**(160000)**	
2012: 150000 × 100%			(150000)
– يطرح مجمل الربح المعترف به بالعام 2010			(60000)
– يضاف مجمل الخسارة المعترف به بالعام 2011			160000
– مجمل الخسارة الواجب الإعتراف به للعام 2012			**(50000)**

* كما تم الإشارة سابقاً، يتم الإعتراف بكامل الخسارة في سنة حدوثها، وعليه تم الإعتراف بكامل الخسارة للعام 2011.

3. إثبات قيود اليومية اللازمة للعقد خلال سنوات تنفيذ العقد.

(أ) إثبات التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد لكل فترة:

	2010		2011		2012	
من ح/ عقود تحت الإنشاء	600000		300000		350000	
إلى ح/ النقدية (ذمم دائنة)		600000		300000		350000

(ب)إثبات المطالبات المرسلة للعميل:

	2010		2011		2012	
من ح/ ذمم مدينة	500000		400000		200000	
إلى ح/ فواتير الإنجاز		500000		400000		200000

(ج) إثبات المبلغ المسدد من العميل:

	2010		2011		2012	
من ح/ النقدية	450000		350000		300000	
إلى ح/ ذمم مدينة		450000		350000		300000

(د) قيد الإعتراف بالإيراد الخاص بكل فترة:

	2010		2011		2012	
من حـ/ تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل (التكاليف الفعليّة)	600000					
حـ/ عقود تحت الإنشاء (مجمل الربح)	60000					
إلى حـ/ إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل (إيراد الفترة)		660000				
من حـ/ تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل (التكاليف الفعليّة)			300000		350000	
إلى حـ/ عقود تحت الإنشاء (مجمل الخسارة)				160000		50000
حـ/ إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل (إيراد الفترة)				140000		300000

(هـ)قيد إثبات إنتهاء العقد وتسليمه للعميل:

	2010		2011		2012	
من ح/ فواتير الإنجاز					1100000	
إلى ح/ عقود تحت الإنشاء						1100000

4. **بيان كيفية ظهور العقد أعلاه في قائمة الدخل والميزانية للأعوام 2010 – 2012.**

قائمة الدخل	2010	2011	2012
إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل	660000	140000	300000
يطرح تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل	(600000)	(300000)	(350000)
مجمل الربح (الخسارة)	60000	(160000)	(50000)

الميزانية	2010	2011	2012
الأصول			
ذمم مدينة	50000	100000	0
عقود تحت الإنشاء	660000	800000	0
الإلتزامات			
فواتير الإنجاز	500000	900000	0

مثال (16)

استخدم نفس المعلومات الواردة في المثال رقم (15) أعلاه ولكن بإفتراض أن شركة الصقر للمقاولات استخدمت طريقة المقاولة المنتهية للمحاسبة عن العقد.

حل مثال (16)

1. **تحديد نسبة الإنجاز لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد:**

   لا تظهر أية نسبة إنجاز للسنتين 2010 و 2011 وتظهر كامل نسبة الإنجاز للسنة 2012.

2. **مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد:**

البيان	2010	2011	2012
نسبة الإنجاز لكل فترة	%0	%0	%100
الإيراد الواجب الإعتراف به	00	00	1100000

3. **تحديد مجمل الربح لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد:**

البيان	2010	2011	2012
سعر العقد		1100000	1100000
إجمالي التكاليف الفعليّة (المقدرة) للعقد لتاريخه		(1200000)	(1250000)
مجمل الربح (الخسارة) =	00	(100000)	(150000)

- خسارة معترف بها للعام 2011			100000
الخسارة الواجب الإعتراف بها للعام 2012			(50000)

4. إثبات قيود اليومية اللازمة للعقد خلال سنوات تنفيذ العقد.

(أ) إثبات التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد لكل فترة:

2010		2011		2012		
600000		300000		350000		من حـ/ عقود تحت الإنشاء
	600000		300000		350000	إلى حـ/ النقدية (ذمم دائنة)

(ب) إثبات المطالبات المرسلة للعميل:

2010		2011		2012		
500000		400000		200000		من حـ/ ذمم مدينة
	500000		400000		200000	إلى حـ/ فواتير الإنجاز

(ج) إثبات المبلغ المسدد من العميل:

2010		2011		2012		
450000		350000		300000		من حـ/ النقدية
	450000		350000		300000	إلى حـ/ ذمم مدينة

(د) قيد الإعتراف بالإيراد الخاص بكل فترة:

2010		2011		2012		
		100000				من حـ/ خسارة عقود إنشاء طويلة الأجل (مجمل الخسارة)
			100000			إلى حـ/ عقود تحت الإنشاء
				1150000		من حـ/ تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل (التكاليف الفعليّة)
					1150000	إلى حـ/ عقود تحت الإنشاء

(هـ) قيد إثبات إنتهاء العقد وتسليمه للعميل:

2010		2011		2012		
				1100000		من حـ/ فواتير الإنجاز
					1100000	إلى حـ/ إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل

5. بيان كيفية ظهور العقد أعلاه في قائمة الدخل والميزانية للأعوام 2010 – 2012:

قائمة الدخل	2010	2011	2012
إيراد عقود إنشاء طويلة الأجل	00	00	1100000
يطرح تكاليف عقود إنشاء طويلة الأجل	00	00	(1150000)
مجمل الربح (الخسارة)	00	(100000)	(50000)

الميزانية	2010	2011	2012
الأصول			
ذمم مدينة	50000	100000	0
عقود تحت الإنشاء	600000	800000	0
الإلتزامات			
فواتير الإنجاز	500000	900000	

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **في 2011/2/8 باعت شركة عمان التجارية بضاعة إلى العميل معتصم بسعر معلن يبلغ 2500 دينار وبخصم تجاري 4%، وعلى أن يقوم العميل بتسديد قيمة البضاعة خلال شهر من تاريخ البيع.**
إن قيمة إيراد المبيعات الواجب الإعتراف به عن العملية أعلاه من قبل شركة عمان التجارية في 2011/2/8 يبلغ:
أ- 2500 دينار　　ب- 2400 دينار　　ج- 2600 دينار　　د- صفر

2. **بلغت مجموع مبيعات شركة الرمال التجارية خلال شهر 12 من العام 2011 مبلغ 250000 دينار. ومن خلال خبرة الشركة الماضية يتم إعادة ما نسبته 6% من البضاعة المباعة للشركة خلال فترة لا تتجاوز 90 يوم من تاريخ البيع، كما يتم رد ما نسبته 4% من المبيعات للشركة خلال 30 يوم من تاريخ البيع. وبلغت البضاعة التي قامت الشركة بمبادلتها خلال شهر 12 من العام 2011 ببضاعة مشابه 8000 دينار.**
إن مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به من قبل شركة الرمال التجارية عن مبيعاتها لشهر 12 /2011 يبلغ:
أ- 225000 دينار　　ب- 212500 دينار　　ج- 195000 دينار　　د- 187500 دينار

3. **في 2011/2/15 تعاقدت مؤسسة الرازي للصحافة والإعلان مع مؤسسة الأمل للنقل البري على قيام مؤسسة الرازي بنشر 10 إعلانات لمؤسسة الأمل للنقل البري مقابل قيام الأخيرة بنقل 25000 طن ورق طباعة لمؤسسة الرازي للصحافة والنشر. تقدر القيمة العادلة لأجور النقل المتعاقد عليها مع مؤسسة الأمل بقيمة 8000 دينار وتبلغ تكاليف الإعلانات التي ستقدمها مؤسسة الرازي تنفيذاً للعقد 3500 دينار وسعر بيعها للأطراف الخارجية بـ 9000 دينار.**
عند إعداد القوائم المالية للنصف الأول من العام 2011 تبين أن مؤسسة الرازي قامت بنشر الـ 10 إعلانات المتفق عليها مع مؤسسة الأمل إلا أن مؤسسة الأمل لم تقم لغاية 2011/6/30 بنقل أي من المواد المتفق على نقلها.
إن ما سيظهر في القوائم المالية لمؤسسة الرازي للنصف الأول من العام 2011 سيكون:
(أ) الإعتراف بإيراد يبلغ 8000 دينار وبمصاريف تبلغ 3500 دينار.
(ب) الإعتراف بإيراد يبلغ 8000 دينار.
(ج) عدم الإعتراف بأي إيراد أو مصروف حتى يتم الإستفادة من خدمة النقل المتفق عليها.
(د) الإعتراف بإيراد يبلغ 9000 دينار.

4. في 2011/11/15 قامت شركة الحرية بإرسال 500 وحدة من الصنف (س) برسم البيع إلى وكيلها مؤسسة البركة التجارية ليتم بيعها من قبل الوكيل بسعر 400 دينار للوحدة مقابل حصوله على عمولة نسبتها 15% من قيمة المبيعات. وقد دفعت شركة الحرية 1500 دينار مصاريف نقل البضاعة وإيصالها إلى مؤسسة البركة التجارية.

في 2011/12/31 تبين أن مؤسسة البركة قد باعت 200 وحدات وبالسعر المحدد لذلك وقامت بخصم العمولة المستحقة لها وتحويل باقي المبلغ إلى شركة الحرية التجارية.

إن مبلغ إيراد المبيعات الخاص بالعملية أعلاه والواجب الإعتراف به من قبل شركة الحرية التجارية يبلغ:

أ- 66500 دينار ب- 68000 دينار ج- 78500 دينار د- 80000 دينار

5. يتم الإعتراف بمجمل ربح مبيعات التقسيط على النحو التالي:

(أ) عند عملية بيع البضاعة

(ب) خلال الفترة التي يتم فيها تحصيل قيمة جميع البضاعة المباعة

(ج) بنسبة الأقساط المحصلة نقداً

(د) عندما تتساوى الأقساط المحصلة مع تكلفة البضاعة المباعة

6. فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الشروق التجارية للعام 2011:

250000 دينار مبيعات تقسيط

150000 دينار مبيعات نقدية

25000 دينار مصاريف إدارية وبيعية

نسبة مجمل الربح 50%

50000 دينار متحصلات نقدية من مبيعات التقسيط

إن مقدار مجمل الربح المؤجل للعام 2011 يبلغ:

أ- 125000 دينار ب- 100000 دينار ج- 800000 دينار د- 37500 دينار

7. في 2011/5/1 باعت شركة الزهراء التجارية بضاعة إلى العميل أسامة بقيمة 1000 دينار وعلى أن يتم تسديد القيمة بعد 6 شهور من تاريخ البيع، علماً بأن سعر بيع البضاعة النقدي يبلغ 900 دينار. إن قيد العملية سيتضمن جعل حساب:

(أ) المبيعات دائن بقيمة 1000 دينار

(ب) ذمم مدينة / العميل أسامة مدين بقيمة 900 دينار

(ج) إيراد فائدة دائن بقيمة 100 دينار

(د) إيراد فائدة دائن بقيمة 100 دينار ومبيعات دائن بقيمة 1000 دينار.

8. في 2011/7/1 باعت المؤسسة الحديثة لصناعات المعدات ماكينة تصنيع شيبس إلى مصنع السنابل بسعر يبلغ 50000 دينار نقداً، وعلى أن تلتزم المؤسسة الحديثة بخدمة صيانة الماكينة لمدة 4 سنوات إعتباراً من تاريخ البيع. علماً بأن سعر بيع الماكينة بدون تقديم خدمات الصيانة تبلغ 42000 دينار.
إن مقدار إيراد الصيانة الخاص بالعملية أعلاه والواجب الإعتراف به من قبل المؤسسة الحديثة لصناعات المعدات يبلغ:

أ- 50000 دينار ب- 8000 دينار ج- 2000 دينار د- 1000 دينار

9. في 2011/10/15 وقع مكتب النظم الحديثة عقد مع مؤسسة الأناقة للسيراميل لتصميم نظام محاسبي للشركة مقابل 12000 دينار. وقد إستلم مكتب النظم الحديثة مبلغ 4000 دينار نقداً عند توقيع العقد كدفعة مقدمة. في 2011/12/31 تبين أنه تم إنجاز 75% من النظام المحاسبي المتفق عليه مع مؤسسة الأناقة للسيراميل. إن مقدار إيراد التصميم الخاص بالعملية أعلاه والواجب الإعتراف به من قبل مكتب النظم الحديثة يبلغ:

أ- 12000 ب- 8000 دينار ج- 4000 دينار د- صفر

10. تستخدم شركة الشروق طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن أحد العقود الذي يستغرق إنجازه 4 سنوات، أي من البنود التالية يتوجب استخدامه من قبل الشركة لقياس مجمل الربح للسنة الثانية من تنفيذ العقد:

	مجمل الربح المعترف به في السنة السابقة	فواتير الإنجاز
(أ)	نعم	لا
(ب)	نعم	نعم
(ج)	لا	لا
(د)	لا	نعم

11. في حالة استخدام نسبة الإنجاز، فإن إحتساب مجمل الربح الواجب الإعتراف به للسنة الثالثة لعقد مدة تنفيذه 5 سنوات يتطلب استخدام ما يلي:

(أ) نسبة التكاليف الفعليّة لتاريخه إلى التكاليف الباقية لإتمام العقد.
(ب) نسبة التكاليف الفعليّة لتاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة لإنجاز العقد.
(ج) نسبة المبالغ المسددة من العميل إلى إجمالي المطالبات المرسلة له.
(د) نسبة تكاليف العقد الفعليّة لتاريخه إلى إيرادات العقد المعترف به لتاريخه.

12. في 2010/4/15 وقعت شركة السماح للمقاولات عقد مع أمانة عمان الكبرى لتنفيذ جسر علوي بسعر يبلغ 4 مليون دينار. وفيما يلي البيانات المتعلقة بتنفيذ العقد في نهاية العامين 2010 و2011:

البيان	2010	2011
نسبة الإنجاز لتاريخه	**%20**	**%60**

التكاليف المقدرة لإتمام العقد	3000000	3200000
مجمل الربح المقدر من العقد لغاية تاريخه	125000	480000

إن مقدار التكاليف الفعليّة التي تم إنفاقها على العقد خلال العام 2011 تبلغ:

أ- 1920000 دينار		ب- 1400000 دينار

ج- 1320000 دينار		د- 1280000 دينار

13.فيما يلي البيانات الخاصة بالعقدين (س) و (ص) للعام 2011 لدى شركة الإخلاص للمقاولات، علماً بأن العقدين تم البدء بهما خلال العام 2011:

البيان	العقد (س)	العقد (ص)
سعر العقد	105000	75000
التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد خلال السنة	60000	70000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	30000	10000
المطالبات المرسلة للعميل خلال الفترة	37500	67500
المبالغ المستلمة من العميل خلال الفترة	22500	62500

إذا استخدمت شركة الإخلاص طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن العقدين، ما مقدار مجمل الربح (الخسارة) الذي سيظهر في قائمة الدخل للعام 2011 عن العقدين (س) و (ص):

أ- 10000 دينار مجمل ربح		ب- 5500 دينار مجمل ربح

ج- 5000 دينار مجمل خسارة		د- 5000 دينار مجمل ربح

14.في 2011/6/2 وقعت شركة الأحلام للمقاولات عقد مع مؤسسة النهضة لبناء مجمع تجاري بسعر 840000 دينار، وفيما يلي البيانات المتعلقة بتنفيذ العقد في نهاية العام 2011:

التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد خلال السنة	350000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	350000
المطالبات المرسلة للعميل خلال الفترة	180000
المبالغ المستلمة من العميل خلال الفترة	160000

إذا استخدمت شركة الأحلام طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن العقد، ما مقدار مجمل الربح الذي سيظهر في قائمة الدخل للعام 2011 عن العقد أعلاه:

أ- 20000 دينار		ب- 26667 دينار

ج- 30000 دينار		د- 70000 دينار

15.في 2010/4/2 وقعت شركة الفارس للمقاولات عقد مع مؤسسة راما لبناء مجمع تجاري بسعر مليون دينار، وفيما يلي البيانات المتعلقة بتنفيذ العقد كما في 2011/12/31:

التكاليف المقدرة للعقد عند البدء بالتنفيذ	**750000 دينار**
التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد من تاريخ بدء التنفيذ وحتى 2011/12/31	**600000**
التكاليف المقدرة لإتمام العقد كما فى 2011/12/31	**200000**
مجمل الربح المعترف به فى 2010/12/31	**100000**

إذا استخدمت شركة الفارس طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن العقد، ما مقدار مجمل الربح الواجب الإعتراف للعام 2011 عن العقد أعلاه:

أ- 50000 دينار
ب- 87500 دينار
ج- 100000 دينار
د- 150000 دينار

16.في حالة وجود خسارة متوقعة من مقاولة، فإن تلك الخسارة يتم الإعتراف بها حسب كل من طريقة المقاولة المنتهية وطريقة نسبة الإنجاز على النحو التالي:

	طريقة المقاولة المنتهية	**طريقة نسبة الإنجاز**
(أ)	خلال نفس فترة توقع الخسارة	توزع على فترة تنفيذ العقد
(ب)	خلال نفس فترة توقع الخسارة	خلال نفس فترة توقع الخسارة
(ج)	عند الإنتهاء من تنفيذ العقد	توزع على فترة تنفيذ العقد
(د)	عند الإنتهاء من تنفيذ العقد	خلال نفس فترة توقع الخسارة

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

.1	.2	.3	.4	.5	.6	.7	.8
أ	أ	ب	د	ج	ب	ج	د
.9	.10	.11	.12	.13	.14	.15	.16
ج	أ	ب	ج	د	د	أ	ب

التمرين الثاني:

تتبع شركة الصلاح التجارية في بيع البضاعة لديها أسلوب البيع بالتقسيط. وقد بلغت مبيعات الشركة للعام 2011 ما يعادل 300000 دينار. وفيما يلي البيانات الإضافية الخاصة بمتحصلات الشركة ونسب مجمل الربح للأعوام 2009 و2010 و2011:

	2009	2010	2011
مبيعات	200000 دينار	250000 دينار	300000 دينار
متحصلات نقدية:			
– من مبيعات 2009	90000	80000	20000
– من مبيعات 2010		120000	100000
– من مبيعات 2011			180000
نسبة مجمل الربح	%40	%45	%48

المطلوب:

1. تحديد مبلغ مجمل الربح الواجب الإعتراف به للأعوام 2009 و2010 و2011 .
2. تحديد مقدار مجمل الربح المؤجل للأعوام 2009 و2010 و2011 .

التمرين الثالث:

في 2011/5/1 اشترت شركة الأحلام السعيدة سندات بقيمة 52400 دينار علماً بأن القيمة الإسمية للسندات 50000 دينار وتعطي السندات فائدة بمعدل 9% سنوياً تدفع في 12/31 من كل عام.

في 2011/12/31 استلمت شركة الأحلام السعيدة فائدة السندات المستحقة عن الفترة من 2011/1/1 ولغاية 2011/12/31.

المطلوب: تحديد مبلغ إيراد فوائد السندات الواجب الإعتراف به للعام 2011 من قبل شركة الأحلام السعيدة.

التمرين الرابع:

في 2010/1/2 وقعت شركة السلام للمقاولات عقد مع مؤسسة النماء لبناء مستودعات بسعر يبلغ 1200000 دينار، وعلى أن يتم تسليم العقد خلال سنتان من بدء التنفيذ. وتم البدء بتنفيذ العقد في 2010/1/8 وتم الإنتهاء منه وتسليمه للعميل في 2011/12/25، واستخدمت شركة السلام للمقاولات طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن العقد.

وفيما يلي البيانات الخاصة بالعقد للعامين 2010 و2011:

البيان	2010	2011
التكاليف الفعليّة المنفقة على العقد خلال السنة	600000	400000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	360000	صفر

المطالبات المرسلة للعميل خلال الفترة	500000	700000
المبالغ المستلمة من العميل خلال الفترة	425000	775000

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
2. تحديد مبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
3. تحديد مجمل الربح لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد.
4. إثبات قيود اليومية اللازمة للعقد خلال سنوات تنفيذ العقد.
5. بيان كيفية إظهار البيانات الخاصة بالعقد أعلاه في قائمة الدخل والميزانية للأعوام 2010 و2011.

التمرين الخامس:

استخدم نفس المعلومات الواردة في التمرين الرابع أعلاه ولكن بإفتراض أن شركة السلام للمقاولات استخدمت طريقة المقاولة المنتهية للمحاسبة عن العقد.

محور المحاسبة المالية

الفصل الخامس: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بتوحيد القوائم المالية

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- مفهوم القوائم الماليّة الموحّدة وإجراءات إعدادها.
- إجراءات إعداد القوائم الموحّدة.
- إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة في حالة تملك القابضة كامل أسهم التابعة.
- إعداد القوائم الموحّدة في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من 100% من أسهم الشركة التابعة.
- إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك.
- العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة.

1. مقدمة

عند تملك منشأة لأكثر من 50% من الأسهم العادية لأسهم منشأة أخرى، يصبح للمنشأة مالكة الأسهم السيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية الهامة في المنشأة المستثمر فيها، ويطلق في هذه الحالة على الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الشركة الأم، وعلى الشركة المستثمر بها بالشركة التابعة. ويتم عرض الأسهم المملوكة في الشركة التابعة ضمن الإستثمارات المالية طويلة الأجل في ميزانية الشركة القابضة. وتتطلب المعايير الدولية في هذه الحالة إعداد قوائم مالية موحدة للشركتين القابضة والتابعة، أي يتم تجميع قوائم الشركتين وكأنهما شركة واحدة. كما تتطلب معايير المحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية استخدام طريقة الشراء لإثبات عملية التملك ولم تسمح المعايير باستخدام طريقة المصالح المشتركة. وتقوم طريقة الشراء على إثبات عملية تملك أسهم الشركة التابعة بالقيمة العادلة للأصول أو المقابل الذي دفعته الشركة القابضة في سبيل إستملاك أسهم الشركة التابعة.

وقد تم تغطية متطلبات وإجراءات إعداد القوائم الموحّدة من خلال معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3)، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) والذي صدر حديثاً. وسيتم تغطية موضوع القوائم المالية الموحّدة في هذا الفصل من خلال متطلبات هذه المعايير.

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (27) إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحّدة وذلك عند سيطرة الشركة القابضة على أكثر من 50% من حقوق التصويت في الشركة التابعة مما يمنح الشركة القابضة السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للشركة التابعة لتحقيق منافع من أنشطتها، وبالتالي فإن القوائم الموحّدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها.

ويغطي والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات إندماج منشآت الأعمال، وتحديد الشهرة والإعتراف بها.

أما المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) فتضمن ما يلي:

1. الطلب من الشركة القابضة (وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة أو أكثر) بإعداد قوائم مالية موحدة.
2. وضع الأساس التي تحدد السيطرة، وإعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم الموحّدة.
3. تحديد كيفية استخدام مبدأ السيطرة في عملية تحديد الرقابة من قبل الشركة القابضة على الشركة التابعة.
4. وضع الأسس المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحّدة.

ويلاحظ أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) جاء مكملاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (27).

الشروط الواجب توافرها لإعداد القوائم الماليّة الموحّدة

إن الشرط الأساسي المطلوب توافره لإعداد القوائم الماليّة الموحّدة هو تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة وتوفر النية والرغبة لدى الشركة القابضة بالسيطرة على الشركة التابعة. وقد بيّنت الفقرة رقم (19) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) (إندماج الأعمال، 2004) أن سيطرة الشركة القابضة على منشأة أخرى يتم عندما تمتلك الشركة القابضة أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك المنشأة، ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة. وقد بيّن معيار المحاسبة الدولي رقم (27) أن السيطرة قد تحدث رغم تملك الشركة الدامجة على أقل من نصف أسهم الشركة الأخرى في الحالات التالية:

1. الإتفاق مع مستثمرين آخرين مما يشكل مع الشركة الدامجة أغلبية المساهمين.
2. وجود قانون أو تشريع يمنح الشركة الدامجة سلطة السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية في الشركة الأخرى.
3. وجود نفوذ لدى الشركة الدامجة يعطيها الحق في تعيين وعزل أغلبية مجلس الإدارة في الشركة الأخرى.
4. أن يكون بإمكان الشركة الدامجة تجميع أغلبية الأصوات في إجتماع مجلس الإدارة في الشركة الأخرى.

كما حدّدت الفقرة (10) من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) أن رقابة الشركة القابضة على التابعة يتم من خلال تملك الشركة القابضة بشكل مباشر أو غير مباشرة لأكثر من نصف مجموع حقوق التصويت لأسهم الشركة التابعة.

أما المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) فبيّن أن تحديد السيطرة يتم من قبل الشركة المستثمرة (القابضة)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). وبيّن المعيار إن الشركة المستثمرة (القابضة) تسيطر على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

وبيّن المعيار أن تملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها يتحقق إذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:

1. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عالٍ على الشركة المستثمر بها يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها.
2. وجود الحق أو لدى الشركة المستثمرة القدرة التي تمكنها من تغيير عوائد الشركة المستثمر بها.
3. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عالٍ على الشركة المستثمر بها يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من إستثماراتها في الشركة المستثمر بها.

وقد حدّد معيار المحاسبة الدولي رقم (27) وفي التعديل الأخير الذي طرأ عليه إحدى الحالات التي تعفى فيها الشركة القابضة من إعداد القوائم المالية الموحّدة (لكن يجوز لها إعداد قوائم موحدة إذا رغبت)، حيث تعفى في حالة توفر الشروط الأربعة التالية مجتمعة[1]:

---

[1] Alfredson. K. et al., (2007) Applying International Accounting Standards. John Wiley and Sons.

1. إذا كانت الشركة القابضة هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة أخرى.
2. إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.
3. إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام (بورصة).
4. إذا لم تقم الشركة القابضة بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحّدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.

ولم يسمح المعيار من الإستثناء من إعداد القوائم الماليّة الموحّدة كون الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأمد بشكل يضعف من قدرتها على تحويل الأموال للشركة القابضة. ففي هذه الحالة لا بد من إعداد القوائم الماليّة الموحّدة، ولا بد من غياب السيطرة (Control) حتى يحصل الإستثناء من إعداد القوائم الماليّة الموحّدة.

مفهوم القوائم الماليّة الموحّدة وإجراءات إعدادها

إن مفهوم القوائم الماليّة الموحّدة يقوم على إفتراض توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركة التابعة كشركة واحدة، مما يتطلب ضرورة إعداد قائمة دخل واحدة للشركتين تبين نتائج أعمالهما باعتبارهما من الناحية المحاسبية شركة واحدة، كما تتطلب القوائم الماليّة الموحّدة إعداد ميزانية واحدة وقائمة تدفقات نقدية واحدة لكلا الشركتين.

إن مهمة إعداد القوائم الماليّة الموحّدة تقع في العادة على عاتق محاسب الشركة القابضة والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، كما قد يحتاج إلى معلومات إضافية، وكما سنبين لاحقاً، لا تتوفر في القوائم المالية للشركتين، مثل العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين.

وتجدر الإشارة إلى وجوب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة لها في نفس التاريخ، إلا إذا كان ذلك غير ممكن من الناحية العملية (الفقرة 26، من معيار المحاسبة الدولي رقم 27). وفي حالة اختلاف نهاية السنة المالية للشركة القابضة عن نهاية السنة المالية للشركة التابعة، فإن القوائم الماليّة الموحّدة تعد بناءً على السنة المالية للشركة القابضة. ففي حال إنتهاء السنة المالية للشركة القابضة في 12/31 من كل عام، في حين كانت تنتهي السنة المالية للشركة التابعة في 10/31 من كل عام، فإن القوائم الماليّة الموحّدة تعد في هذه الحالة في 12/31 وهو نهاية السنة المالية للشركة القابضة. وفي هذه الحالة يتوجب إجراء تعديلات على الأحداث الجوهرية ذات الأثر الهام في القوائم المالية للشركة التابعة والمتعلقة بالفترة بين نهاية السنة المالية للشركة القابضة ونهاية السنة المالية للشركة التابعة. مع العلم أن الفروقات الزمنية لنهاية السنة المالية للشركتين يجب أن لا تتجاوز 3 شهور.

كما حدّدت الفقرة (28) من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) ضرورة استخدام نفس السياسات المحاسبية من قبل الشركة القابضة والشركات التابعة لها لمعالجة الأحداث المتشابهة لدى الشركتين.

الحصة غير المسيطر عليها: هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة القابضة. يتم تعرض الحصة غير المسيطر عليها (الحقوق غير المسيطر عليها) ضمن حقوق الملكية في الميزانية الموحّدة، وبشكل مستقل وفي بند منفصل.ويتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. ويتم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بخسائر التابعة حتى لو أدى ذلك إلى وجود عجز في رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليها (أي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليها).

أما إجراءات إعداد القوائم الموحّدة فقد تم تغطيتها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 10 وعلى النحو التالي:

1. تجميع بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
2. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الإستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة.
3. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والإلتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.

- يتوجب أن يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحّدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.
- عند إعداد قائمة الدخل الموحّدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول وإلتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.

وتجدر الإشارة إلى أن الشركة القابضة تعد بعد التملك مباشرة ميزانية موحدة فقط، في حين تقوم في الفترات المالية التالية للتملك بإعداد قائمة دخل وميزانية وقائمة تدفقات موحدة. لذا سيتم في هذا الجزء شرح كيفية إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة، وعلى أن يتم في الأجزاء اللاحقة شرح لعملية إعداد القوائم الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك.

الشكل رقم (1)

نموذج لورقة العمل التي تستخدم في عملية إعداد القوائم المالية الموحّدة للشركة القابضة والشركة التابعة

البيان	القابضة	التابعة	التسويات		موحدة
			مدين	دائن	

إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة في حالة تملك القابضة كامل أسهم التابعة

إن ما يحدث غالباً في الواقع العملي وعند تملك الشركة القابضة لأسهم الشركة التابعة هو وجود إختلاف بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول وإلتزامات التابعة ووجود شهرة موجبة أو سالبة، وفي حالة حدوث مثل هذا الإختلاف فإن إعداد الميزانية الموحّدة يتطلب ضرورة إظهار هذا الفرق في عمود التسويات في ورقة العمل وبحيث تعدل أصول وإلتزامات التابعة لتظهر في عمود الموحّدة بالقيمة العادلة لها. أي أن ما يظهر في عمود الميزانية الموحّدة لكل بند من بنود الميزانية يمثل مجموع كل من القيمة الدفترية للبند لدى الشركة القابضة والقيمة العادلة للبند لدى الشركة التابعة. أما الشهرة الناتجة عن عملية إعداد القوائم الموحّدة فتكون أما موجبة أو سالبة، حيث تظهر الشهرة الموجبة في الطرف المدين بعمود التسويات وليتم بناءً عليه إظهارها ضمن عمود الموحّدة. أما الشهرة السالبة إن وجدت فيتم إطفائها كإيراد في السنة التي حدث بها التملك. ويتم إحتساب الشهرة على النحو التالي:

الشهرة = تكلفة الإستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

ولتوضيح ما سبق نورد المثال التالي:

مثال (1)

في 2011/1/1 اشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بسعر 285000 دينار نقداً. لقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	5000	15000	15000
ذمم مدينة	130000	65000	58000
بضاعة	180000	80000	78000
الآت	100000	120000	80000
سيارات	60000	15000	20000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	285000		
مجموع الأصول	760000	295000	251000
ذمم دائنة	310000	50000	51000
رأس المال	350000	190000	

رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	35000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	760000	295000	

إتبعت الشركة (س) طريقة الشراء لإثبات الإستثمار في الشركة التابعة (ص).

المطلوب:

1. إعداد الميزانية الموحّدة في 2011/1/1 وبعد التملك مباشرة.
2. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة.

حل مثال (1)

قبل البدء في إعداد الميزانية الموحّدة سيتم إستخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ص).

الشهرة = تكلفة الإستثمار – صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

الشهرة = 285000 – (251000 – 51000) = 85000 دينار "شهرة موجبة".

أما الميزانية الموحّدة في 2011/1/1 وبعد التملك مباشرة فتظهر على النحو التالي:

الجدول رقم (1)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) كما في 2011/1/1

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	مدين	دائن	موحدة
النقدية	5000	15000			20000
ذمم مدينة	130000	65000		7000	188000
بضاعة	180000	80000		2000	258000
الآت	100000	120000		40000	180000
سيارات	60000	15000	5000		80000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	285000			285000	000
شهرة			85000		85000
مجموع الأصول	760000	295000			811000
ذمم دائنة	310000	50000		1000	361000
رأس المال	350000	190000	190000		350000
رأس المال الإضافي	75000	20000	20000		75000
أرباح محتجزة	25000	35000	35000		25000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	760000	295000	335000	335000	811000

يلاحظ من الجدول رقم (1) أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة، ففي حالة الذمم المدينة وبما أن قيمتها العادلة (58000 دينار) وهي أقل من القيمة الدفترية (65000) بمقدار 7000 دينار، فقد تم وضع الفرق في الجانب الدائن من عمود التسويات، نظراً لأن الأصل ينخفض عند جعله دائناً ويزيد عند جعله مديناً. وبنفس الأسلوب تم إظهار فرق البضاعة والآلات والذمم الدائنة في الجانب المدين أو الدائن من عمود التسويات وحسب مقتضى الحال.
2. تم إظهار قيمة الشهرة، وكما تم إحتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
3. تم إلغاء كل من حساب الإستثمار في الشركة التابعة (ص) وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.
4. تم في عمود الموحّدة إظهار مجموع القيم الظاهرة لكل بند في ميزانية الشركة القابضة وميزانية الشركة التابعة، مع ملاحظة الأخذ بأثر التسويات الظاهرة بعمود التسويات إن وجدت.

5. يتوجب أن يتساوى مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين من عمود التسويات مع مجموع الجانب الدائن من عمود التسويات.

قيود أوراق العمل

يلاحظ من الميزانية الموحّدة المعدّة في الجدول رقم (1) أن بعض بنود الميزانية مثل حساب الإستثمار في الشركة التابعة وحقوق الملكية في الشركة التابعة قد تم حذفه من خلال عمود التسويات، كما تم تعديل حساب الذمم المدينة والبضاعة والآلات والذمم الدائنة. وبما أن قيم الحسابات لا تعدل أو تلغى محاسبياً إلا بقيود يومية، لذا يتم إعداد قيود تدعى قيود أوراق العمل تستخدم لتسهيل إجراء التعديل على الحسابات المعنية في القوائم الماليّة الموحّدة. ويجب التنويه إلى أن قيود أوراق العمل تعد على أوراق خارجية ولا تسجل أو ترحل في سجلات أي من الشركة القابضة أو الشركة التابعة.

ويتم في العادة إعداد قيود أوراق العمل من واقع متطلبات إعداد القوائم المالية، أي من خلال تحديد الحسابات التي يتوجب تعديلها وقيم التعديل. لذا فإن قيود أوراق العمل للحالة السابقة تظهر على النحو التالي:

5000		من حـ/السيارات
85000		حـ/ الشهرة
190000		حـ/ رأس المال
20000		حـ/ رأس المال الإضافي
35000		حـ/ أرباح محتجزة
	7000	إلى حـ/ ذمم مدينة
	2000	حـ/ بضاعة
	40000	حـ/ آلات
	285000	حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
	1000	حـ/ ذمم دائنة

إعداد القوائم الموحّدة في ظل تملك الشركة القابضة لأقل من 100% من أسهم الشركة التابعة

في حالة عدم إمتلاك الشركة القابضة لكامل أسهم الشركة التابعة، فإن بقية أسهم الشركة التابعة تكون مملوكة من قبل أطراف أخرى يطلق عليهم الحقوق غير المسيطر عليها (الحقوق غير المسيطر عليها)[2] Non – Interest Controlling، وعند إعداد القوائم المالية الموحّدة ومنها الميزانية الموحّدة يتوجب إظهار الحقوق غير المسيطر عليها كبند مستقل في الميزانية الموحّدة. وقد بيّنت الفقرة (33) من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) إن إظهار الحقوق غير المسيطر عليها في الميزانية الموحّدة يكون ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية للشركة القابضة وأعتبرت أن الحقوق غير المسيطر عليها هي مصدر تمويل من المالكين وليس إلتزام.

أما عن قيمة الحقوق غير المسيطر عليها التي يتوجب إظهارها في الميزانية الموحّدة بتاريخ تملك القابضة لأسهم التابعة فيتم بناءً على صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة، ويحسب على النحو التالي:

الحقوق غير المسيطر عليها = نسبة تملك الحقوق غير المسيطر عليها في الشركة التابعة × صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

وقد أشار **معيار المحاسبة الدولي رقم (27)** إلى عدم إظهار ما يخص الحقوق غير المسيطر عليها في الشهرة في حالة وجودة شهرة والتي تحسب بناءً على تكلفة التملك من قبل الشركة القابضة وصافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

مثال (2)

في 2011/1/1 اشترت الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص) بسعر 215000 دينار نقداً. لقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	75000	15000	15000
ذمم مدينة	130000	65000	58000
بضاعة	180000	80000	78000
الآت	100000	120000	80000
سيارات	60000	15000	20000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	215000		
مجموع الأصول	760000	295000	251000
ذمم دائنة	310000	50000	51000

[2] تم في التعديل الأخير على معايير المحاسبة الدولية إستبدال مصطلح حقوق الأقلية Minority Interests بمصطلح الحقوق غير المسيطر عليها Non –controlling Interest.

رأس المال	350000	190000	
رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	35000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	760000	295000	

إتبعت الشركة (س) طريقة الشراء لإثبات الإستثمار في الشركة التابعة (ص).

المطلوب:

1. إعداد الميزانية الموحّدة في 2011/1/1 وبعد التملك مباشرة.
2. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة.

حل مثال رقم (2)

الشهرة = تكلفة الإستثمار – 80% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

الشهرة = 215000 – 80% × (251000 – 51000) =

215000– 80% × 200000 = 55000 دينار "شهرة موجبة"

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × (251000 – 51000) = 40000 دينار.

1. الميزانية الموحّدة في 2011/1/1 بعد التملك مباشرة:

الجدول رقم (2)

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) كما في 2011/1/1

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	مدين	دائن	موحدة
النقدية	75000	15000			90000
ذمم مدينة	130000	65000		7000	188000
بضاعة	180000	80000		2000	258000
الآت	100000	120000		40000	180000
سيارات	60000	15000	5000		80000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	215000			215000	000
الشهرة			55000		55000
مجموع الأصول	760000	295000			851000
ذمم دائنة	310000	50000		1000	361000
رأس المال	350000	190000	190000		350000
رأس المال الإضافي	75000	20000	20000		75000
أرباح محتجزة	25000	35000	35000		25000
الحقوق غير المسيطر عليها				40000	40000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	760000	295000	305000	305000	851000

يلاحظ من الجدول رقم (2) أعلاه ما يلي:

- تم في عمود التسويات إظهار مقدار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة وبكامل الفرق رغم أن نسبة تملك القابضة في التابعة أقل من 100%.
- تم إظهار قيمة الشهرة، وكما تم إحتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لأنها أصل.
- تم إلغاء كل من حساب الإستثمار في الشركة التابعة (ص) وحساب رأس مال الشركة التابعة ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة لدى التابعة.
- تم إظهار الحقوق غير المسيطر عليها ضمن حقوق الملكية وفي الجانب الدائن من عمود التسويات كونها تمثل مصدر تمويل.

2. قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة:

5000		من حـ/السيارات
55000		حـ/ الشهرة
190000		حـ/ رأس المال
20000		حـ/ رأس المال الإضافي
35000		حـ/ أرباح محتجزة
	7000	إلى حـ/ ذمم مدينة
	2000	حـ/بضاعة
	40000	حـ/آلات
	215000	حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
	1000	حـ/ ذمم دائنة
	40000	حـ/ الحقوق غير المسيطر عليها

إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك

لاحظنا أن عملية إعداد القوائم المالية الموحّدة بعد التملك مباشرة تنحصر في إعداد الميزانية الموحّدة، أما خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحّدة والتي تشمل كل من قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة والميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية.

إن عملية إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك تشابه من حيث الإجراءات عملية إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة، إلا أن عملية الإعداد في الفترات التالية للتملك تصبح أكثر تعقيداً. فالمفهوم العام الذي تقوم عليه فكرة إعداد القوائم المالية الموحّدة سواء المعدّة بعد التملك مباشرة أو المعدّة خلال الفترات التالية للتملك يقوم على إعتبار الشركة القابضة والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة. وعليه فإن عملية إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك يتم من خلال جمع (توحيد) بنود الإيرادات والمصاريف والأصول والإلتزامات وباقي بنود القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة وإعتبارهما بمثابة شركة واحدة، مع إجراء بعض التعديلات على بعض بنود القوائم المالية

بالتخفيض أو الزيادة أو الحذف أو الإنشاء، وكما سيتم توضيحه في الأجزاء التالية من الفصل. كما يتم إلغاء المديونية المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة وذلك بتخفيض الذمم المدينة (أو ما يقابلها) والذمم الدائنة (أو ما يقابلها) بمقدار تلك الديون.

وقبل الشروع في شرح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحّدة للفترات التالية للتملك سيتم شرح المعالجة المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على حساب الإستثمار في الشركة التابعة نظراً لأهمية وعلاقة هذا التغير في عملية إعداد تلك القوائم.

المعالجة المحاسبية للتغير على حساب الإستثمار في الشركة التابعة

كما بينا سابقاً، فإن معايير المحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية توجب على الشركة القابضة عند تملك أسهم الشركة التابعة استخدام طريقة الشراء لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة. وتعتمد طريقة الشراء كما بيّنا سابقاً، على تقييم أصول وإلتزامات الشركة التابعة حسب القيمة السوقية أو العادلة، مما يؤدي إلى ظهور فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة.

أما عن كيفية معالجة التغير على حساب الإستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات التالية للتملك فيتم بإحدى ثلاث طرق هي:

- طريقة الملكية Equity Method
- طريقة الملكية غير المكتملة Incomplete (Partial) Equity Method
- طريقة التكلفة Cost Method

وقد أوجب **معيار المحاسبة الدولي رقم (27)** استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية للمحاسبة عن الإستثمار في الشركة التابعة، إلا أن المعيار أوجب استخدام طريقة التكلفة أو معيار المحاسبة الدولي رقم (39) في حالة عدم إعداد الشركة القابضة لقوائم مالية موحدة وعرض قوائم الشركة القابضة والشركات التابعة بشكل منفصل.

تقوم كل طريقة من الطرق الثلاثة أعلاه على فلسفة ومبدأ خاص لمعالجة التغير على حساب الإستثمار في الشركة التابعة. فحسب طريقة الملكية يتأثر حساب الإستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام بالأمور التالية:

1. يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
2. يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفاؤه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
3. يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

أما حسب طريقة الملكية غير المكتملة فيتأثر حساب الإستثمار في الشركة التابعة سنوياً بالبند 1 و 3 المشار إليهما أعلاه في طريقة الملكية ولا يتأثر بالبند 2، أي يتأثر بحصة القابضة من أرباح الشركة التابعة وبحصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

أما طريقة التكلفة، فيتم إثبات قيد واحد فقط في دفاتر الشركة القابضة في نهاية كل عام، ويتعلق هذا القيد بحصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة، وتعتبر توزيعات الأرباح بموجب طريقة التكلفة إيراد. وبناءً عليه، يبقى رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة كما هو دون تغيير خلال الفترات التالية للتملك، أي يبقى مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك. وحسب معايير المحاسبة الدولية يخفض حساب الإستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة في حالة زيادة قيمة توزيعات أرباح الشركة التابعة بعد تاريخ تملك الشركة القابضة لها عن الأرباح التي حققتها التابعة بعد التملك، ويكون مبلغ التخفيض بمقدار الزيادة في حصة القابضة من التوزيعات عن حصة القابضة في أرباح التابعة بعد التملك. كما يخفض حساب الإستثمار في الشركة التابعة بموجب طريقة التكلفة في حالة وجود إنخفاض دائم على السعر السوقي لقيمة الإستثمار في التابعة.

إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك في ظل استخدام الشركة القابضة طريقة الشراء وطريقة الملكية

في ظل إعتماد **معيار المحاسبة الدولي رقم (27)** استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية للمحاسبة عن الإستثمار في الشركة التابعة، سيتم شرح إعداد القوائم المالية الموحّدة خلال الفترات التالية في ظل هذه الطريقة. وسيتم توضيح الإجراءات الخاصة بذلك بالإعتماد على حالة توضيحية شاملة، كما سيتم بيان كيفية إحتساب حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة في نهاية العام، وحصتها من توزيعات الأرباح، وإطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول والتزامات التابعة عند التملك.

مثال رقم (3)

في 2011/1/1 اشترت الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص) بسعر 150000 دينار نقداً، وكانت صافي القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة عند الشراء 160000 دينار، بينما بلغت صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عند الشراء 139000 دينار. لقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وفيما يلي بنود الأصول والإلتزامات الموجودة لدى الشركة التابعة عند الشراء والتي أظهرت وجود إختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة:

البند	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	توزيع الفرق
بضاعة	80000	85000	بيعت بالكامل خلال عام 2011
آلات	125000	100000	عمرها المتبقي 4 سنوات
ذمم دائنة	60000	61000	سددت بالكامل خلال عام 2011
شهرة			تبين أن قيمتها قد إنخفضت في نهاية العام 2011 بنسبة 20% من قيمتها عند التملك.

استخدمت الشركة (س) طريقة الشراء لإثبات عملية الإستثمار في الشركة التابعة (ص)، واتبعت طريقة الملكية للمحاسبة عن التغير في حساب الإستثمار في الشركة التابعة (ص). في 2011/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2011/12/31

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)
المبيعات	800000	120000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(70000)
مجمل الربح	150000	50000
يطرح مصاريف إدارية وبيعية	(40000)	(10000)
صافي الربح التشغيلي	110000	40000
أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	26040	
صافي الربح العام	136040	

قائمة الأرباح المحتجزة فى 2011/12/31

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)
أرباح محتجزة 1/1	250000	30000
أرباح العام	136040	40000
– توزيعات أرباح	(100000)	(15000)
أرباح محتجزة 12/31	286040	55000

الميزانية كما في 2011/12/31		
البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)
النقدية	100000	50000
ذمم مدينة	200000	40000
بضاعة	500000	110000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	12000	
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	164040	
آلات بالصافي	500000	100000
مجموع الأصول	1476040	300000
الإلتزامات		
ذمم دائنة	180000	100000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100000	15000
حقوق الملكية		
رأس المال	800000	100000
رأس المال الإضافي	110000	30000
أرباح محتجزة	286040	55000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	1476040	300000

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.
2. إحتساب كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.
3. إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة للعام 2011 مع بيان حصة القابضة وحصة الحقوق غير المسيطر عليها من تلك الإطفاء.
4. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2011 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الإستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.
5. إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية العام 2011.

حل مثال (3)

1. إثبات عملية شراء أسهم التابعة

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة في 2011/1/1 بموجب القيد التالي:

150000		من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
	150000	إلى حـ/ النقدية

2. إحتساب الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.

- الشهرة = تكلفة الإستثمار في الشركة التابعة – 80% من صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عند التملك.
- الشهرة = 150000 – 80% × 139000 = 38800 دينار.
- الحقوق غير المسيطر عليها في 2011/1/1 = 20% × صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عند التملك.

الحقوق غير المسيطر عليها = 20% × 139000 = 27800 دينار.

ويلاحظ من الحل أعلاه ما يلي:

- تم إحتساب الشهرة التي تخص الشركة القابضة فقط أي ما يعادل 80% من الشهرة الكلية للشركة التابعة.
- تم إحتساب الحقوق غير المسيطر عليها على أساس صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة.

3. إعداد جدول إطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة للعام 2011 مع بيان حصة القابضة وحصة الحقوق غير المسيطر عليها من تلك الإطفاءات.

بموجب طريقة الملكية يتم في نهاية كل عام إطفاء جزءاً من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة وبما يتناسب مع مقدار النقص الحاصل في قيمة الاصل أو العمر المتبقي للأصل الذي يتعلق به الفرق. ففي حالة الآلات مثلاً، يتم توزيع الفرق بين القيمة العادلة والدفترية للآلات لدى الشركة التابعة على العمر المتبقي للآلات والبالغ 4 سنوات، وبالتالي يستهلك سنوياً مبلغ 6250 دينار (25000 ÷ 4) تتحمل الشركة القابضة 80% من هذا الفرق وتتحمل الحقوق غير المسيطر عليها الباقي، أي ما نسبته 20%. ويبين الجدول رقم (3) مبالغ الإطفاءات الخاصة بالعام 2011.

الجدول رقم (3)

جدول إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2011

البند	إجمالي الفرق	إجمالي إطفاء فروقات 2011	ما يخص القابضة من إطفاء 2011 (80%)	ما يخص الحقوق غير المسيطر عليها من إطفاء 2011 (20%)
بضاعة	5000	(5000)	(4000)	(1000)
آلات	25000	6250	5000	1250
ذمم دائنة	1000	1000	800	200
الشهرة	38800	(7760)	(7760)	000
صافي مبلغ الإطفاء		**(5510)**	(5960)	450

يلاحظ من الجدول رقم (3) ما يلي:

- تم إطفاء كامل فرق البضاعة نظراً لبيع كامل البضاعة خلال العام 2011، وقد تم تحميل الشركة القابضة 4000 دينار بينما تم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بالباقي.
- تم توزيع فرق الآلات على عمرها الإنتاجي المتبقي البالغ 4 سنوات. وعليه تم إطفاء مبلغ 6250 دينار للعام 2011، وقد تم تحميل الشركة القابضة 5000 دينار بينما تم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بالباقي.
- تم إطفاء كامل فرق الذمم الدائنة نظراً لسدداها بالكامل خلال العام 2011، وقد تم تحميل الشركة القابضة 800 دينار بينما تم تحميل الحقوق غير المسيطر عليها بالباقي.
- أما الشهرة فتم إطفاء 20% من قيمتها وذلك تبعاً للإنخفاض الحاصل في قيمتها، مع ملاحظة أنه لم يتم إحتساب إطفاء للشهرة للحقوق غير المسيطر عليها نظراً لأن الشهرة فقط تخص الشركة القابضة.

4. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2011 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الإستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.

كما بيّنا سابقاً، تقوم الشركة القابضة بموجب طريقة الملكية بإثبات ثلاث قيود سنوياً هي:

<u>القيد الأول:</u> حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام 2011:

حققت الشركة التابعة صافي ربح للعام 2011 يبلغ 40000 دينار (انظر قائمة دخل الشركة التابعة للعام 2011 والمعروضة ضمن المثال)، وعليه فإن نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ 32000 دينار (40000 × 80%)، حيث يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

32000		من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
	32000	إلى حـ/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة (ص)

ويلاحظ أن نصيب الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد حسب بنسبة تملك الشركة القابضة، واعتبر المبلغ ربح يخص الفترة الحالية وأدى إلى زيادة حساب الإستثمار في الشركة التابعة. وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لصافي خسارة فيتم تخفيض حساب الإستثمار في الشركة التابعة بمقدار حصة الشركة القابضة في الخسارة ويثبت بالخسارة القيد التالي:

×××		من حـ/ خسارة الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
	×××	إلى حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)

القيد الثاني: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والتي تخص الشركة القابضة والخاصة بالعام 2011:

إن مبلغ الإطفاء الذي يخص العام 2011 يبلغ 5960 دينار وكما هو موضح في الجدول رقم (3). ويتم إثبات قيد الإطفاء كما يلي:

5960		من حـ/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
	5960	إلى حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)

ويلاحظ أن القيد أعلاه قد خفض أرباح الإستثمارات في الشركة التابعة بمقدار 5960 دينار، وعليه فإن ما سيظهر في قائمة دخل القابضة للعام 2011 كأرباح استثمار في الشركة التابعة (ص) سيكون 26040 دينار (32000 – 5960).

أما عن سبب تخفيض أرباح الإستثمارات في الشركة التابعة بمقدار صافي الإطفاء فيعود إلى أن كلاً من البضاعة والشهرة قيمت بالنسبة للشركة القابضة بتكلفة عادلة تزيد عن قيمتها الدفترية المثبتة بدفاتر التابعة، في حين تم تقييم الآلات بقيمة عادلة تقل عن قيمتها الدفترية لدى الشركة التابعة. وبما أن حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة قد احتسبت في القيد الأول أعلاه بناءً على ما هو مستخرج من دفاتر الشركة التابعة، يتوجب على الشركة القابضة تعديل الفروقات بدفاترها وبمقدار الصافي بين هذه الفروقات وهذا ما تم إثباته بموجب القيد الثاني أعلاه.

القيد الثالث: حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام 2011:

يظهر من قائمة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة للعام 2011 أن توزيعات أرباح الشركة التابعة تبلغ 15000 دينار، وبالتالي تكون حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 12000 دينار (15000 × 80%)، وعليه يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

12000		من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض
	12000	إلى حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)

ويلاحظ أن توزيعات الأرباح التي استحقت للشركة القابضة قد خفضت حساب الإستثمار في الشركة التابعة نظراً لأنها تمثل إستلام القابضة لجزءاً من أرباح إستثماراتها في الشركة التابعة.

نتيجة القيود أعلاه، يظهر في القوائم المالية للشركة القابضة مايلي:

1. أرباح الإستثمار في الشركة التابعة 26040 (قائمة الدخل).
2. توزيعات أرباح مستحقة القبض 12000 دينار (الميزانية بجانب الأصول).
3. الإستثمار في الشركة التابعة (ص) 164040 دينار (الميزانية بجانب الأصول). وقد تم إستخراج رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

150000	رصيد الإستثمار 2011/1/1
32000	+ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة 2011
(5690)	– إطفاء فروقات الأصول 2011
(12000)	– حصة القابضة في توزيعات أرباح الشركة التابعة 2011
164040	رصيد الإستثمار 2011/12/31

5. إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية العام 2011.

لتوضيح كيفية تحضير القوائم المالية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك سنعرض فيما يلي الإجراءات الخاصة بذلك:

إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحّدة

1. يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة والتابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة عمل، والتي تشبه ورقة العمل المستخدمة في إعداد الميزانية الموحّدة.

2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول وإلتزامات الشركة التابعة والواجب إطفاؤها في السنة الحالية في عمود التسويات، مع ملاحظة إظهار كامل مبلغ الإطفاء الذي يخص السنة الحالية أي مجموع ما يخص الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها. ويظهر مبلغ الإطفاء في حالة زيادة القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عن القيمة الدفترية في الجانب المدين من عمود التسويات، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة العادلة للأصل. وتعامل الإلتزامات بشكل عكسي، حيث تظهر الزيادة في القيمة العادلة للإلتزامات عن القيمة الدفترية في الجانب الدائن ويظهر النقص في الجانب المدين من عمود التسويات.

3. يتم إلغاء حساب أرباح الإستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طريق جعله مديناً في عمود التسويات.

4. في حالة كون نسبة تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة تقل عن 100%، فإن جزءاً من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية، لذا يتم إظهار حصة الحقوق غير المسيطر عليها من أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود

التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحّدة. أما عن سبب طرح حصة الحقوق غير المسيطر عليها من الأرباح الظاهر في عمود قائمة الدخل الموحّدة فيعود إلى أن ما يظهر في عمود قائمة الدخل الموحّدة يمثل مجموع إيرادات ومصاريف الشركتين القابضة والتابعة وبالتالي مجموع ربح الشركتين. ونظراً لوجود حصة للأقلية في أرباح الشركة التابعة فيتم في هذه الحالة طرح حصة الحقوق غير المسيطر عليها في أرباح الشركة التابعة من مجموع أرباح الشركتين. أما عن كيفية إحتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليها من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول رقم (4) التالي:

الجدول رقم (4) **حصة الحقوق غير المسيطر عليها في أرباح الشركة التابعة**	
إجمالي حصة الحقوق غير المسيطر عليها في أرباح الشركة التابعة (40000 × 20%)	8000
يضاف حصة الحقوق غير المسيطر عليها من إطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول الشركة التابعة (انظر الجدول رقم 3)	450
صافي حصة الحقوق غير المسيطر عليها في أرباح الشركة التابعة	8450

5. يتم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحّدة مع الأخذ بالإعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحّدة للعام 2011 على النحو التالي:

قائمة الدخل الموحّدة عن الفترة المالية المنتهية في 2011/12/31					
البيان	**الشركة (س)**	**الشركة (ص)**	**التسويات**		**الموحّدة**
			مدين	**دائن**	
المبيعات	800000	120000			920000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(70000)	5000		725000
مجمل الربح	150000	50000			195000
يطرح مصاريف إدارية وعمومية	(40000)	(10000)	7760	+ 6250 1000	(50510)
صافي الربح التشغيلي	110000	40000			144490
أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	26040		26040		0
صافي الربح العام	136040				
حصة الحقوق غير المسيطر عليها في أرباح الشركة التابعة			8450		(8450)
صافي الربح			47250	7250	136040

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحّدة أعلاه ما يلي:

1. تم في عمود التسويات إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية، والمتمثل في الجزء المتعلق بالبضاعة (5000)، حيث أثبت بالجانب المدين لزياد تكلفة المبيعات. أما الإنخفاض في الشهرة (7760 دينار) فقد أثبتت بالجانب المدين أيضاً مما أدى إلى زيادة قيمة المصاريف التشغيلية. وأثبت فرق إهتلاك الآلات (6250 دينار) وفرق الذمم الدائنة (1000 دينار) بالجانب الدائن من عمود التسويات مما خفض قيمة المصاريف التشغيلية.
2. تم إلغاء أرباح الإستثمار في الشركة التابعة لمنع الإزدواجية في عمود الموحّدة.
3. تم إثبات حصة الحقوق غير المسيطر من أرباح الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة في الجانب المدين من عمود التسويات، ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحّدة. ويطرح حصة الحقوق غير المسيطر من أرباح الشركة التابعة نظراً لأن صافي الربح الظاهر بالموحّدة يمثل ما يخص القابضة فقط.

ملاحظة: في حالة إتباع طريقة الملكية يتساوى صافي الربح الموحد مع صافي ربح الشركة القابضة، كما يجب أن يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة

إن إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة تتمثل في التالي:

1. يتم إلغاء أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحّدة هو رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة في بداية العام.
2. يتم إلغاء أرباح العام للشركة التابعة بالكامل وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحّدة هو أرباح العام للشركة القابضة.
3. يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب الدائن من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحّدة هو مقدار توزيعات الأرباح لدى الشركة القابضة. أما عن سبب إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة فيعود إلى إعتبار ما يخص الشركة القابضة من هذه التوزيعات تمثل توزيعات داخلية لم يقبضها مساهمو الشركة القابضة، كما يتم إلغاء الجزء الخاص بالحقوق غير المسيطر أيضاً.
4. يتم جمع بنود قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود الموحّدة مع الأخذ بالإعتبار القيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة للعام 2011 على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة الموحّدة في 2011/12/31					
البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	التسويات مدين	التسويات دائن	الموحّدة
أرباح محتجزة 1/1	250000	30000	30000		250000
أرباح العام	136040	40000	47250	7250	136040
– توزيعات أرباح	(100000)	(15000)		3000+12000	(1000000)
أرباح محتجزة 12/31	286040	55000	77250	22250	286040

إجراءات إعداد الميزانية الموحّدة

يتم إعداد الميزانية الموحّدة خلال الفترات التالية للتملك بشكل مشابه لإجراءات إعداد الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة مع وجود بعض الإختلافات. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة في نهاية السنة الأولى للتملك:

1. يتم الحصول على ميزانية كلاً من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم تفريغ البيانات الظاهرة بهما في ورقة العمل.
2. يتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول وإلتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة. وبالمقابل يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول والإلتزامات الخاصة بالسنة الحالية في عمود التسويات وبالجانب الآخر لمكان ظهور قيمة الفروقات في بداية الفترة وذلك بهدف تخفيض رصيد تلك الفروقات. ففي حالة البضاعة والتي تم إظهار الفروقات الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب المدين من عمود التسويات (5000 دينار) نظراً لأن القيمة العادلة للبضاعة تزيد عن القيمة الدفترية، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق البضاعة والخاص بالسنة الحالية والبالغ 5000 دينار في الجانب الدائن من عمود التسويات، وبالتالي يتم إطفاء كامل الفرق نظراً لبيع كامل البضاعة التي كانت لدى التابعة عند التملك في السنة الحالية.
3. يتم حذف حساب الإستثمار في الشركة التابعة حيث يجعل دائناً بعمود التسويات، ويتم في الفترات التالية للتملك حذف حساب الإستثمار في الشركة التابعة على مرحلتين حيث يحذف رصيد الإستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغير الذي طرأ عليه خلال العام بالمرحلة الثانية.
4. يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وهي حساب رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحّدة قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.
5. يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بالجانب الدائن من عمود التسويات، حيث يتم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها على مرحلتين الأولى تمثل الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة والثانية التغير الذي طرأ على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة. ويمثل التغير في الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة صافي حصة الحقوق غير المسيطر في أرباح الشركة التابعة بعد خصم مبلغ الاطفاء الذي يخص الحقوق غير المسيطر مطروحاً منه حصة الحقوق غير المسيطر في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

ملاحظة1: يتوجب أن يكون مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين من عمود التسويات مساوياً لمجموع الجانب الدائن.

ملاحظة 2: تم في عمود الموحّدة إظهار مجموع القيم الظاهرة لكل بند في ميزانية الشركة القابضة وميزانية الشركة التابعة، مع ملاحظة الأخذ بأثر التسويات الظاهرة بعمود التسويات إن وجدت.

ملاحظة 3: يتوجب أن يتساوى في الميزانية الموحّدة مجموع الأصول مع مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية.

وبناءً على ما سبق تظهر الميزانية الموحّدة في 2011/12/31 على النحو التالي:

الميزانية الموحّدة كما في 2011/12/31					
	الشركة (س)	**الشركة (ص)**	**التسويات**		**الموحّدة**
			مدين	**دائن**	
النقدية	100000	50000			150000
ذمم مدينة	200000	40000			240000
بضاعة	500000	110000	5000	5000	610000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	12000			12000	000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	164040			+ 150000 14040	000
آلات بالصافي	500000	100000	6250	25000	581250
الشهرة			38800	7760	31040
مجموع الأصول	1476040	300000			1612290
<u>الإلتزامات للغير</u>					
ذمم دائنة	180000	100000	1000	1000	280000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	100000	15000	12000		103000
<u>حقوق الملكية</u>					
رأس المال	800000	100000	100000		800000
رأس المال الإضافي	110000	30000	30000		110000
أرباح محتجزة	286040	55000	75800	20.800	286040
الحقوق غير المسيطر				+ 27800 5450	33250
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	1476040	300000	248050	248050	1612290

ويلاحظ من الميزانية أعلاه إلغاء توزيعات أرباح مستحقة القبض في ميزانية القابضة والبالغة 12000 دينار مع تخفيض توزيعات أرباح مستحقة الدفع في ميزانية التابعة بنفس المقدار حيث يمثل هذا البند حصة القابضة من توزيعات أرباح التابعة والذي يمثل مديونية متبادلة بين الشركتين.

العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة

تجري في العادة الكثير من العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة والتي يتحقق منها للشركة البائعة ربحاً أو خسارة، ومن الأمثلة على هذه العمليات بيع البضاعة والأراضي والأصول الثابتة القابلة للإهتلاك والإقتراض.
تتم معالجة العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة، وبغض النظر عن طبيعة العملية (بيع بضاعة أو أراضي أو إقتراض أو غيره)، بتسجيل العملية في دفاتر الشركة البائعة ودفاتر الشركة المشترية وبالقيمة المتفق عليها بين الشركتين. فنتيجة وجود شخصية مستقلة وسجلات محاسبية لكل شركة، ولإظهار مدى كفاءة الإدارة والعمليات التشغيلية لكل شركة، يتم إثبات العمليات المتبادلة بين الشركتين في دفاتر كل شركة بالقيمة المتفق عليها بينهما والتي قد تكون مساوية للسعر السوقي للسلعة أو الخدمة المتبادلة أو السعر السوقي مطروحاً منه نسبة خصم، أو التكلفة مضافاً إليها هامش ربح.

ونظراً لأن العمليات المتبادلة قد ينتج عنها ربح أو خسارة للشركة البائعة، فقد حدّدت **الفقرات 24 و25 من معيار المحاسبة الدولي رقم (27)** أن إعداد القوائم الماليّة الموحّدة يتطلب ضرورة عدم الإعتراف بهذه الأرباح أو الخسائر وبالتالي تأجيلها حتى يتم بيع الأصل المعني لأطراف خارجية، حيث يطلق على هذه الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر المؤجلة أو غير المتحققة. ويعود السبب في تأجيل الإعتراف بالربح غير المتحقق أو الخسارة غير المتحققة إلى أن مفهوم القوائم الماليّة الموحّدة يقوم على إفتراض توحيد نتيجة أعمال الشركتين ومركزهما المالي وكأنهما شركة واحدة، ونتيجة ذلك فإن عمليات بيع الأصول بين الشركتين تمثل إنتقال الأصل داخلياً مما لا يترتب عليه أي تغيير في الوضع المالي للشركة الموحّدة، لذا فإن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع تعتبر أرباحاً أو خسائر داخلية يتوجب إلغاؤها في القوائم الماليّة الموحّدة وإعادة قيمة الأصل لتكلفته الأصلية والتي كانت مثبتة في دفاتر الشركة البائعة. وتتم معالجة أثر العمليات المتبادلة عن طريق إثبات قيود أوراق العمل والتي سيتم شرحها لاحقاً.

ومن الأمور الأخرى الخاصة بالعمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة هو معالجة الأرباح أو الخسائر غير المتحققة الناتجة عن هذه العمليات عند إحتساب حصة القابضة بربح التابعة وحصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة. **ففي حالة كون عملية البيع تمت من القابضة إلى التابعة وتحقق منها ربح فيتم في هذه الحالة طرح كامل الربح غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة وبغض النظر عن نسبة التملك**؛ أي أن الحقوق غير المسيطر عليها لا يتأثر بهذه العمليات. وفي الفترات اللاحقة التي يتم فيها بيع الأصل جزئياً أو كلياً إلى أطراف خارجية يجري إضافة الربح المتحقق وبالنسبة المتحققة إلى حصة القابضة بربح التابعة. أما إذا نتج عن عملية البيع خسارة للشركة البائعة وكان البيع من القابضة للتابعة فيجري معالجة الخسارة غير المتحققة بشكل عكسي، حيث يتم إضافة الخسارة غير المتحققة وطرح الخسارة المتحققة عند إحتساب حصة القابضة بربح التابعة.

أما إذا كانت عملية البيع قد تمت من التابعة إلى القابضة فيتم تقسيم الربح أو الخسارة غير المتحققة بين القابضة (حصة القابضة بربح التابعة)، والأقلية (حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة)، وذلك حسب نسب تملك كل من القابضة والحقوق غير المسيطر عليها.

بناءً على ما سبق، يمكن القول أن العمليات المتبادلة بين القابضة والتابعة والتي ينتج عنها أرباح أو خسائر غير متحققة تتطلب في نهاية العام وعند إعداد القوائم الموحّدة القيام بأمرين؛ الأول تسجيل قيود أوراق عمل لإعادة قيمة الأصل المباع إلى التكلفة الأصلية التي كان مثبت بها في دفاتر الشركة البائعة وإلغاء ربح أو خسارة البيع. أما الأمر الثاني فيتمثل في معالجة الربح أو الخسارة غير المتحققة عند إحتساب حصة القابضة بربح التابعة وحصة الحقوق غير المسيطر عليها في ربح التابعة.

وسيتم توضيح الإجراءات الخاصة بالعمليات المتبادلة من خلال شرح تفصيلي لعمليات بيع البضاعة والتي تعتبر الأكثر شيوعاً وتكراراً بين الشركة القابضة والشركات التابعة لها.

عمليات بيع بضاعة من القابضة للتابعة

سيتم في هذا الجزء شرح كيفية معالجة بيع بضاعة من القابضة إلى التابعة وفي حالة بقاء جزء من تلك البضاعة في نهاية الفترة المالية التي تم فيها البيع، وكيفية المعالجة عند بيع الباقي خلال الفترة أو الفترات المالية التالية لعملية البيع.

مثال (4)

تمتلك الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص)، وفي 2010/6/1 باعت القابضة (س) بضاعة إلى التابعة (ص) بسعر 50000 دينار، وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة على الشركة (س) 40000 دينار، وخلال السنة المالية 2010 تم بيع 75% من تلك البضاعة لأطراف خارجية بسعر 45000 دينار. خلال العام 2011 باعت التابعة باقي البضاعة المشتراة من (س) لأطراف خارجية بسعر 25000 دينار. حققت الشركة التابعة (ص) صافي ربح للأعوام 2010 و 2011 على التوالي 80000 دينار، و 100000 دينار.

المطلوب:

1. إحتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2010 و2011.
2. إحتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة للأعوام 2010 و2011.
3. إثبات قيود أوراق العمل في نهاية الأعوام 2010 و2011، وبيان أثر ما سبق على إعداد القوائم المالية الموحّدة للأعوام 2010 و2011.

حل مثال (4)

1. **إحتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2010 و2011.**

في حالة كون بيع البضاعة تم من القابضة إلى التابعة، فإن كامل ربح البيع غير المتحقق يخصم من حصة القابضة بأرباح التابعة ولا يتأثر الحقوق غير المسيطر عليها بهذا الربح. وبناءً عليه تظهر حصة القابضة بربح التابعة على النحو التالي:

جدول إحتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2010 و2011		
	2011	2010
إجمالي حصة القابضة بربح التابعة	80000[4]	64000[3]
يطرح أرباح بيع بضاعة غير متحققة (10000 × 25%)		(2500)
يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة	2500	
صافي حصة القابضة بربح التابعة	82500	61500

ويلاحظ أنه قد تم في العام 2010 خصم الربح غير المتحقق والبالغ 2500 دينار.

أما عند إحتساب حصة القابضة بربح التابعة للعام 2011 فقد تم إضافة أرباح بيع البضاعة المتحققة والبالغة 2500 دينار.

2. إحتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة للأعوام 2010 و2011.

لا تتأثر حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة في هذه الحالة نظراً لأن عملية البيع تمت من القابضة إلى التابعة. وعليه فإن حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة للأعوام 2010 و2011 تظهر على النحو التالي:

جدول إحتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة للأعوام 2010 و2011		
	2011	2010
إجمالي حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة	20000[6]	16000[5]
صافي حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة	20000	16000

3. إثبات قيود أوراق العمل في نهاية الأعوام 2010 و2011.

- **قيود أوراق العمل للعام 2010**
-

قيد إلغاء المبيعات والمشتريات

من حـ/ المبيعات		50000
إلى حـ/ المشتريات (تكلفة المبيعات)	50000	

[3] (80000 × 80%).
[4] (100000 × 80%).
[5] (80000 × 20%).
[6] (100000 × 20%).

ويلاحظ أنه تم إلغاء كامل قيمة المبيعات والمشتريات التي حدثت خلال العام بين الشركتين، على الرغم من أن جزء من تلك البضاعة قد تم بيعه لأطراف خارجية خلال العام 2010، وذلك لإلغاء المبيعات أو المشتريات الداخلية بين القابضة والتابعة.

إلغاء أرباح بيع البضاعة غير المتحققة

بما أن جزء من تلك البضاعة (75%) قد تم بيعه خلال العام 2010 لأطراف خارجية، فإن الربح غير المتحقق سيمثل 25% فقط من الأرباح الكلية التي حققتها القابضة من عملية البيع والبالغة 10000 دينار. كما أن قيمة البضاعة المتبقية لدى التابعة في نهاية عام 2010 من تلك المشتراة من القابضة ستمثل 25% من البضاعة الكلية، لذا ستظهر تلك البضاعة لدى التابعة بقيمة مضخمة عن تكلفتها الأصلية بمقدار 2500 دينار (10000 × 25%).

وعليه يتوجب إجراء قيد أوراق عمل يتم من خلاله:

- تخفيض ربح بيع البضاعة غير المتحقق والبالغ 2500 دينار.
- تخفيض رصيد البضاعة المضخم بمقدار 2500 دينار.

وعليه يجري إثبات قيد أوراق العمل التالي:

قيد إلغاء الربح غير المتحقق وتخفيض المخزون في نهاية عام 2010:

2500		من حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون آخر المدة / دخل)
	2500	إلى حـ/ مخزون آخر المدة (ميزانية)

وبترحيل الطرف المدين في القيد أعلاه إلى عمود التسويات في قائمة الدخل الموحّدة، يتم زيادة تكلفة المبيعات مما ينتج عنه تخفيض لمجمل الربح وبالتالي صافي الربح الموحد بمقدار الربح غير المتحقق والبالغ 2500 دينار.

أما الطرف الدائن في القيد فيتم من خلاله تخفيض مخزون آخر المدة في الميزانية الموحّدة لإظهار البضاعة بتكلفتها الأصلية (12500 – 2500 = 10000 دينار).

– **قيود أوراق العمل للعام 2011**

يتم تدوير أرباح بيع البضاعة غير المتحققة في العام 2010 والبالغة 2500 دينار إلى السنة التالية 2011، وبما أن كامل البضاعة قد تم بيعها خلال العام 2011 لأطراف خارجية فيتم في هذا العام (2011) الإعتراف بربح يبلغ 2500 دينار. وفي ضوء ذلك يتم في نهاية عام 2011 وعند إعداد القوائم المالية الموحّدة إثبات القيد التالي:

قيد إثبات رصيد الربح غير المتحقق المدور من العام 2010:

2500		من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
	2500	إلى حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة / دخل)

ويلاحظ أن تكلفة المبيعات قد خفضت بمقدار 2500 دينار، مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات بمقدار 2500 دينار وبالتالي زيادة مجمل الربح وصافي الربح بمبلغ 2500 دينار، وهذه بدوره سيؤدي إلى الإعتراف بربح متحقق للعام 2011 يبلغ 2500 دينار.

عمليات بيع بضاعة من التابعة للقابضة

في حالة حدوث عمليات بيع بضاعة من التابعة إلى القابضة، فإن الإجراءات المتبعة عند إعداد القوائم الموحّدة في هذه الحالة تشابه إلى حد كبير ما تم شرحه في حالة كون البيع من القابضة للتابعة، مع وجود إختلافين في هذه الحالة هما:

1. في حالة كون بيع البضاعة تم من التابعة للقابضة، فإن معالجة ربح أو خسارة البيع غير المتحقق والربح أو الخسارة المتحقق عند بيع البضاعة لأطراف خارجية، يتم عن طريق **تحميل القابضة بجزء من هذا الربح أو الخسارة بنسبة تملكها** وذلك بطرح الربح غير المتحقق من حصة القابضة بربح التابعة ومن ثم إضافة الربح المتحقق عند بيع البضاعة لأطراف خارجية. أما **حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة فيتم تحميله بالباقي، أي بنسبة تملك الأقلية**. والسبب في توزيع الأرباح أو الخسائر غير المتحققة بين القابضة والأقلية في هذه الحالة يعود إلى أن ربح أو خسارة بيع البضاعة قد تم تسجيله وإظهاره بسجلات وقوائم الشركة التابعة، مما يعني حصول الأقلية على جزء من هذه الأرباح والخسائر بنسبة التملك، مما يتطلب تحميل الأقلية بما يخصها من هذا الربح أو الخسارة.
2. بالنسبة لقيود أوراق العمل تبقى كما هي، بإستثناء إستبدال حساب الإستثمار في الشركة التابعة (ص) بحساب **الأرباح المدورة** عند إجراء القيد الخاص برصيد مخزون أول المدة في السنة أو السنوات التالية لعملية البيع.

ولتوضيح ذلك وتسهيل عملية المقارنة بين البيع من التابعة إلى القابضة مع عملية البيع من القابضة للتابعة سيتم استخدام المثال رقم (4) وكما موضح من المثال التالي:

مثال (5)

تمتلك الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص)، وفي 2010/6/1 باعت التابعة (ص) بضاعة إلى القابضة (س) بسعر 50000 دينار، وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة على الشركة (ص) 40000 دينار، وخلال السنة المالية 2010 تم بيع 75% من تلك البضاعة لأطراف خارجية بسعر 45000 دينار. خلال العام 2011 باعت القابضة باقي البضاعة المشتراة من (ص) لأطراف خارجية بسعر 25000 دينار. حققت الشركة التابعة (ص) صافي ربح للأعوام 2010 و2011 يبلغ على التوالي 80000 دينار، و100000 دينار.

المطلوب:

1. إحتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2010 و2011.
2. إحتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة للأعوام 2010 و2011.
3. إثبات قيود أوراق العمل في نهاية للأعوام 2010 و2011، وبيان أثر ما سبق على إعداد القوائم المالية الموحّدة للأعوام 2010 و2011.

حل مثال (5)

1. إحتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2010 و2011.

عند إحتساب حصة القابضة بربح التابعة، ونظراً لأن عملية بيع البضاعة قد تمت من التابعة للقابضة، فإن ربح البيع غير المتحقق يوزع بين القابضة والأقلية بنسبة تملك كل منهما من أسهم التابعة، أي بنسبة 80%:20% على التوالي. وعليه تظهر حصة القابضة بربح التابعة على النحو التالي:

جدول إحتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2010 و2011

2010	2011	
64000	80000	إجمالي حصة القابضة بربح التابعة
(2000)		يطرح أرباح بيع بضاعة غير متحققة (2500 × 80%)
	2000	يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة
62000	82000	صافي حصة القابضة بربح التابعة

2. إحتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة للعامين 2010 و2011.

تتأثر حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة بأرباح أو خسائر بيع الأصول غير المتحققة والناتجة عن العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة نظراً لأن عملية البيع تمت من التابعة إلى القابضة. وعليه فإن حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة للعامين 2010 و2011 تظهر على النحو التالي:

جدول إحتساب حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة للأعوام 2010 و2011

2010	2011	
16000	20000	إجمالي حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة
(500)		يطرح أرباح بيع بضاعة غير متحققة (2500 × 20%)
	500	يضاف أرباح بيع بضاعة متحققة (2500 × 20%)
15500	20500	صافي حصة الحقوق غير المسيطر عليها بربح التابعة

3. إثبات قيود أوراق العمل في نهاية الأعوام 2010 و2011.

– قيود أوراق العمل في للعام 2010

قيد إلغاء المبيعات والمشتريات

50000		من حـ/ المبيعات
	50000	إلى حـ/ المشتريات (تكلفة المبيعات)

ويلاحظ أنه تم إلغاء كامل قيمة المبيعات والمشتريات التي حدثت خلال العام بين الشركتين، وأن هذا القيد لم يتغير عما كان عليه في حالة البيع من القابضة للتابعة.

إلغاء أرباح بيع البضاعة غير المتحققة

بما أن جزء من البضاعة (75%) قد تم بيعه خلال العام 2010 لأطراف خارجية، فإن الربح غير المتحقق سيمثل 25% فقط من الأرباح الكلية التي حققتها التابعة من عملية البيع والبالغة 10000 دينار. كما أن قيمة البضاعة المتبقية لدى القابضة في نهاية عام 2010 من تلك المشتراة من التابعة ستمثل 25% من البضاعة الكلية، لذا ستظهر تلك البضاعة لدى القابضة بقيمة مضخمة عن تكلفتها الأصلية بمقدار 2500 دينار (10000 × 25%).

وعليه يجري إثبات قيد أوراق العمل التالي:

قيد إلغاء الربح غير المتحقق وتخفيض المخزون في نهاية عام 2010:

2500		من حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون آخر المدة / دخل)
	2500	إلى حـ/ مخزون آخر المدة (ميزانية)

ويلاحظ أن هذا القيد لم يتغير عما كان عليه في حالة البيع من القابضة للتابعة.

- **قيود أوراق العمل للعام 2011**

يتم تدوير أرباح بيع البضاعة غير المتحققة في العام 2010 والبالغة 2500 دينار إلى السنة التالية 2011، وبما أن كامل البضاعة قد تم بيعها خلال العام 2011 لأطراف خارجية فيتم في هذا العام (2011) الإعتراف بربح يبلغ 2500 دينار. وفي ضوء ذلك يتم في نهاية عام 2011 وعند إعداد القوائم المالية الموحّدة إثبات القيد التالي:

قيد إثبات الربح المتحقق الناتج عن عملية بيع البضاعة لأطراف خارجية:

2500		من حـ/ أرباح مدورة
	2500	إلى حـ/ تكلفة المبيعات (مخزون أول المدة / دخل)

ويلاحظ أنه تم استخدام حساب أرباح مدورة بدلاً من حـ/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص)، حيث يستخدم حساب أرباح مدورة في حالة كون عملية البيع تمت من التابعة للقابضة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في 2010/1/1 اشترت الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص) بتكلفة تبلغ 200000 دينار وكانت صافي القيمة العادلة لأصول الشركة (ص) عند الشراء 180000 دينار. إن مقدار الشهرة الناتجة عن الإستثمار والتي تظهر في الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة تبلغ:

أ- 16000 دينار   ب- 20000 دينار   ج- 36000 دينار   د- 56000 دينار

2. في 2010/1/1 اشترت الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص) بسعر 232000 دينار نقداً. كان مقدار الشهرة التي ظهرت في القوائم الماليّة الموحّدة بعد الشراء مباشرة 40000 دينار، وكانت القيمة الدفترية والعادلة لأصول وإلتزامات الشركة التابعة متساوية. إن مقدار صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عند الشراء يكون:

أ- 19200   ب- 232000 دينار   ج- 240000 دينار   د- 290000 دينار

3. في 2010/1/1 اشترت (س) كامل أسهم (ص) ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. كان لدى (ص) عند التملك الأصول الثابتة التالية:

القيمة الدفترية	القيمة العادلة	البيان
80000	**120000**	سيارات
50000	**80000**	اراضي

أن قيمة الأراضي التي ستظهر في الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة، بإفتراض أن القيمة الدفترية للأراضي لدى القابضة كانت 200000 دينار والعادلة 220000 دينار، يبلغ:

أ- 250000   ب- 280000 دينار   ج- 300000 دينار   د- 230000 دينار

4. في 2010/1/1 اشترت (س) 80% من أسهم (ص) ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. ظهرت الذمم المدينة لدى القابضة والتابعة وفي الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة على النحو التالي:

البيان	القابضة (س)	التابعة (ص)	الميزانية الموحّدة
ذمم مدينة	**80000**	**20000**	**96000**

إن القيمة العادلة للذمم المدينة لدى الشركة التابعة (ص) تبلغ:

أ- 16000   ب- 20000 دينار   ج- 96000 دينار   د- 100000 دينار

5. في 2010/1/1 تملكت (س) 75% من أسهم (ص) بتكلفة تبلغ 150000 دينار، ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وظهرت شهرة موجبة في الميزانية الموحّدة نتيجة التملك تبلغ 30000 دينار وكانت صافي القيمة الدفترية لأصول (ص) عند التملك 120000 دينار.
إن ما مقدار الحقوق غير المسيطر عليها التي ستظهر في الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة تبلغ:

أ- 30000 دينار ب- 37500 دينار ج- 40000 دينار د- 45000 دينار

6. في 2010/1/1 تملكت (س) 75% من أسهم (ص) بتكلفة تبلغ 135000 دينار ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، بلغت مجموع حقوق المساهمين لدى القابضة والتابعة بعد التملك مباشرة وعلى التوالي 420000 دينار و120000 دينار وكانت القيمة العادلة لصافي أصول (ص) عند التملك 90000 دينار.
إن مقدار حقوق المساهمين (بما فيه الحقوق غير المسيطر عليها) الذي سيظهر في الميزانية الموحّدة بعد التملك مباشرة تبلغ:

أ- 420000 دينار ب- 442500 دينار ج- 510000 دينار د- 540000 دينار

7. في حالة استخدام طريقة الشراء وطريقة الملكية عند المحاسبة عن إستثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة، فعند توزيع الأرباح من الشركة التابعة يجب أن تعالج الأرباح الموزعة في دفاتر الشركة الأم (القابضة) بإعتبارها:

أ- لا يتم تسجيلها بدفاتر القابضة

ب- إيرادات طالما أن التوزيعات قد أعلن عنها من الأرباح المحتجزة

ج- إيرادات مؤجلة د- تخفيض لقيمة الإستثمار في الشركة التابعة

8. في 2011/1/1 تملكت الشركة (أ) 80% من صافي أصول الشركة (ب) وذلك مقابل دفع مبلغ 2500000 دينار. حققت الشركة (ب) خلال عام 2011 أرباح قدرها 200000 دينار وزعت منها نقداً 75000 دينار. إن مقدار رصيد إستثمار الشركة (أ) في الشركة التابعة (ب) يصبح:

أ- 2500000 دينار ب- 2600000 دينار ج- 2660000 دينار د- 2700000 دينار

9. في 2010/1/1 تملكت الشركة (س) 90% من أسهم الشركة (ص) ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وفي 2011/12/31 ظهر في الميزانية الموحّدة رصيد شهرة ناتج عن التملك يبلغ 3000 دينار علماً بأن مجموع الإنخفاض في الشهرة بلغ 40% من قيمتها المقدر عند التملك.
إن مقدار الشهرة عند التملك في 2010/1/1 تبلغ:

أ- 5000 دينار ب- 4200 دينار ج- 3000 دينار د- 6250 دينار

10. بلغ رصيد الحقوق غير المسيطر عليها الظاهر في الميزانية الموحّدة في 2010/12/31 مبلغ 60000 دينار. بلغ صافي ربح التابعة لعام 2011 مبلغ 40000 دينار وتوزيعات الأرباح 16000 دينار. إذا كانت نسبة تملك القابضة في التابعة 75% فإن رصيد الحقوق غير المسيطر عليها الذي سيظهر في الميزانية الموحّدة في 2011/12/31 يبلغ:

أ- 60000 دينار ب- 64000 دينار ج- 66000 دينار د- 70000 دينار

11. في 2010/1/1 تملكت الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص) ونتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين، وعند التملك كان لدى الشركة التابعة بضاعة قيمتها الدفترية 50000 دينار والعادلة 60000 دينار. تم خلال العام 2010 بيع 60% من البضاعة. عند إعداد قائمة الدخل الموحّدة للعام 2010 يتم من خلال عامود التسويات تعديل تكلفة المبيعات بجعلها:

أ- مدينة بقيمة 6000 دينار ب- مدينة بقيمة 4000 دينار

ج- دائنة بقيمة 6000 دينار د- مدينة بقيمة 4800 دينار

12. تمتلك الشركة (س) 60% من صافي أصول الشركة (ص) فإذا باعت (س) إلى (ص) خلال العام 2009 بضاعة تكلفتها 150000 دينار بمبلغ 200000 دينار وباعت الشركة (ص) خلال العام 2009 80% من هذه الصفقة في السوق الخارجي فإن قيمة الربح غير المحقق من هذه الصفقة بدفاتر الشركة (س) هو:

أ- 50 ألف دينار ب- 30 ألف دينار

ج- 10 ألف دينار د- 20 ألف دينار

في 2009/8/1 باعت الشركة القابضة (س) إلى التابعة (ص) بضاعة بسعر 50000 دينار مع العلم أن تكلفة البضاعة على القابضة كانت 40000 دينار. تمتلك القابضة 80% من أسهم التابعة. في 2009/12/31 كان ما يزال هناك 40% من البضاعة لدى التابعة غير مباع وقد تم بيع هذا الجزء خلال العام 2010. حققت التابعة صافي ربح للعام 2010 مبلغ 100000 دينار.

بالإعتماد على المعلومات أعلاه أجب عن الأسئلة الثلاث التالية:

13. إن مقدار حصة القابضة بأرباح التابعة للعام 2010 يبلغ:

أ- 80000 دينار ب- 76000 دينار

ج- 84000 دينار د- 4000 دينار

14. إن مقدار مخزون البضاعة الذي سيظهر في الميزانية الموحّدة في 2009/12/31 عن البضاعة المباعة من القابضة إلى التابعة سيكون:

أ- 4000 دينار　　ب- 12800 دينار

ج-14000 دينار　　د- 16000 دينار

15.إن قيد التسوية الواجب إثباته في 2010/12/31 سيكون:

أ-	4000 من حـ/ الإستثمار	4000 إلى حـ/ بضاعة أول المدة
ب-	4000 من حـ/ بضاعة أول المدة	4000 إلى حـ/ الإستثمار
ج-	4000 من حـ/ بضاعة آخر المدة/ دخل	4000 إلى حـ/ بضاعة آخر المدة/ ميزانية
د-	4000 من حـ/ أرباح محتجزة	4000 إلى حـ/ بضاعة أول المدة
هـ-	لا شيء مما ذكر صحيح	

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

.1	.2	.3	.4	.5	.6	.7	.8
د	ج	ب	أ	ج	ب	د	ب
.9	.10	.11	.12	.13	.14	.15	
أ	ج	أ	ج	ج	د	أ	

التمرين الثاني:

في 2010/1/1 اشترت الشركة (س) 75% من أسهم الشركة (ص) بسعر 105000 دينار نقداً. لقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	
		القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	185000	25000	25000
ذمم مدينة	130000	50000	45000
بضاعة	180000	100000	105000
الآت	100000	105000	85000
سيارات	60000	20000	20000

الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	105000		
مجموع الأصول	760000	300000	280000
ذمم دائنة	310000	60000	58000
رأس المال	350000	180000	
رأس المال الإضافي	75000	20000	
أرباح محتجزة	25000	40000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	760000	300000	

إتبعت الشركة (س) طريقة الشراء لإثبات الإستثمار في الشركة التابعة (ص).

المطلوب:

1. إعداد الميزانية الموحّدة في 2010/1/1 وبعد التملك مباشرة.
2. إثبات قيود أوراق العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحّدة.

التمرين الثالث:

في 2011/1/1 اشترت الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص) بسعر 260000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد اتبعت الشركة (س) طريقة الشراء لإثبات الإستثمار في الشركة التابعة (ص)، كما اتبعت طريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الإستثمار في الشركة التابعة (ص). وقد ظهرت ميزانية الشركتين القابضة والتابعة بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

ميزانية الشركتين (س) و (ص) كما هي في 2011/1/1				
البيان	**الشركة (س)**	**الشركة (ص)**		
		القيمة الدفترية	**القيمة العادلة**	**الفروقات**
النقدية	20000	10000	10000	000
ذمم مدينة	130000	60000	60000	0000
بضاعة	180000	130000	160000	30000 +
آلات بالصافي	100000	70000	65000	5000 −
أراضي	125000	50000	40000	10000 −
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	260000			
مجموع الأصول	815000	320000	335000	
الإلتزامات				
ذمم دائنة	290000	45000	45000	000

قرض بنك	165000	25000	25000	000
حقوق الملكية				
رأس المال	200000	180000		
رأس المال الإضافي	100000	60000		
أرباح محتجزة	60000	10000		
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	815000	320000		

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتعلقة بالشركة التابعة:

- العمر المتبقي للآلات الموجودة لدى الشركة التابعة (ص) بتاريخ التملك (2011/1/1) 5 سنوات.
- تم خلال العام 2011 بيع 60% من البضاعة التي كانت موجودة لدى الشركة التابعة عند التملك وتم بيع الباقي خلال العام 2012.
- بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد العام 2011.
- أما الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لأسهم التابعة فتبين عند مراجعة قيمتها في نهاية العام 2011 وجود إنخفاض في قيمتها يعادل 10% من قيمتها عند التملك.

في 2011/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2011/12/31		
البيان	**الشركة (س)**	**الشركة (ص)**
المبيعات	800000	150000
يطرح تكلفة المبيعات	(650000)	(80000)
مجمل الربح	150000	70000
يطرح مصاريف إدارية وبيعية	(25000)	(10000)
صافي الربح التشغيلي	125000	60000
أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	29600	
صافي الربح العام	154600	

قائمة الأرباح المحتجزة في 2011/12/31		
البيان	**الشركة (س)**	**الشركة (ص)**
أرباح محتجزة 1/1	60000	10000
أرباح العام	154600	60000
– توزيعات أرباح	(130000)	(25000)
أرباح محتجزة 12/31	84600	45000

الميزانية كما في 2011/12/31		
البيان	**الشركة (س)**	**الشركة (ص)**
النقدية	10000	2000
ذمم مدينة	125000	85000
بضاعة	225000	160000
توزيعات أرباح مستحقة القبض	20000	
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	269600	
آلات بالصافي	98000	85000
أراضي	90000	50000
مجموع الأصول	837600	382000
الإلتزامات		
ذمم دائنة	123000	52000
توزيعات أرباح مستحقة الدفع	130000	25000
قرض بنك	200000	20000
حقوق الملكية		
رأس المال	200000	180000
رأس المال الإضافي	100000	60000
أرباح محتجزة	84600	45000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	837600	382000

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.
2. إحتساب كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.
3. إعداد جدول إطفاء الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة للعام 2011 مع بيان حصة القابضة وحصة الحقوق غير المسيطر عليها من تلك الإطفاء.
4. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2011 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الإستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.
5. إعداد القوائم المالية الموحّدة في نهاية العام 2011.

التمرين الرابع:

تمتلك الشركة (س) 80% من أسهم الشركة (ص)، وفي 2009/6/1 باعت الشركة القابضة إلى الشركة التابعة بضاعة بسعر 50000 دينار محققة ربح يبلغ 10000 دينار. عند إنتهاء السنة المالية 2009 تبين أن 20% من تلك بضاعة ما تزال لدى الشركة التابعة. خلال العام 2010 باعت التابعة باقي البضاعة إلى أطراف خارجية. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للعام 2009 مبلغ 50000 دينار وللعام 2010 مبلغ 100000 دينار، ولم تعلن عن أية توزيعات أرباح على المساهمين.

المطلوب:

1. إحتساب مقدار حصة الشركة القابضة (س) من أرباح الشركة التابعة (ص) للعامين 2009، و 2010.
2. إحتساب مقدار حصة الحقوق غير المسيطر عليها من أرباح الشركة التابعة (ص) للعام 2009.
3. تسجيل قيود أوراق العمل الخاصة بالبضاعة المباعة من الشركة القابضة إلى الشركة التابعة والتي سيتم إثباتها في 2009/12/31 و 2010/12/31 عند إعداد القوائم الماليّة الموحّدة.

التمرين الخامس:

تمتلك الشركة (س) 75% من أسهم الشركة (ص)، وفي 2009/4/15 باعت الشركة (ص) إلى الشركة (س) بضاعة بسعر 80000 دينار علماً أن تكلفة البضاعة على الشركة (ص) هي 90000 دينار. في 2009/9/18 باعت الشركة (س) 40% من البضاعة إلى أطراف خارجية بسعر 45000 دينار، وفي 2010/2/14 باعت الشركة (س) باقي البضاعة إلى أطراف خارجية بسعر 80000 دينار. حققت الشركة (ص) صافي ربح خلال الأعوام 2009 و 2010 يبلغ على التوالي 80000 دينار و 70000 دينار ووزعت في كل عام ربع الأرباح.

المطلوب:

1. إحتساب مقدار حصة الشركة القابضة (س) من أرباح الشركة التابعة (ص) للعامين 2009 و 2010.
2. إحتساب مقدار حصة الحقوق غير المسيطر عليها من أرباح الشركة التابعة (ص) للعامين 2009 و 2010.
3. تسجيل قيود أوراق العمل الخاصة بالبضاعة المباعة من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة والتي سيتم إثباتها في 2009/12/31 و 2010/12/31 عند إعداد القوائم الماليّة الموحّدة.

محور محاسبة التكاليف

الفصل السادس: مفهوم التكاليف ومصطلحات التكلفة

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارىء ملماً بالأمور التالية:

- توضيح أهمية محاسبة التكاليف في المنشأة.
- تحديد تكلفة الإنتاج والمنتج من خلال عناصر التكلفة.
- تبويب عناصر التكاليف ومعرفة المصطلحات التكاليفية
- معرفة كيفية إعداد قائمة التكلفة للبضاعة المصنعة والبضاعة المباعة في المنشأة الصناعية.

1. مقدمة

تعتبر محاسبة التكاليف من فروع علم المحاسبة التي تهتم بقياس التكلفة لهدف تم تحديده وذلك خدمة للإدارة ودعماً لممارسة وظائفها الرقابية والتخطيطية وإتخاذ القرارات الإدارية مما يكسبها ميزة تؤثر على أداؤها وتطورها. وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية بأن الأولى تسعى لخدمة الإدارة على وجه الخصوص في حين أن المحاسبة المالية تخدم عدة أطراف داخل وخارج المنشأة مثل الموردين والعملاء والعمال والموظفين وجهات حكومية وغيرها. وفي نهاية كل فترة مالية يقوم المحاسب المالي بإعداد تقارير مالية تحتوي على المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي، وفي العديد من الشركات يستخدم هذه القوائم أطراف داخلية وخارجية. ويتم توزيع هذه التقارير على الأطراف المهتمة في خارج المنشأة وداخلها. أما محاسبة التكاليف فتركز على حركة الموارد الإقتصادية داخل المنشأة وتقوم بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لإتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة بالطريقة الأمثل. وتقوم بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة لإستخدامها في التقارير المالية.

في هذا الفصل الدراسي سيتم التطرق إلى أساسيات محاسبة التكاليف من حيث كيفية إحتساب التكلفة والتعرف على مصطلحات يستخدمها محاسبو التكاليف. وتتطلب ممارسة محاسبة التكاليف تجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات بغرض قياس تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي قياس الأرباح عن الفترة عن طريق مقابلة الإيرادات بالتكاليف.

وقد تطور أسلوب محاسبة التكاليف في قياس التكلفة تطوراً كبيراً فبعد أن كان تحديد التكلفة يعتمد عادةً على تجميع البيانات الفعليّة أو التاريخية بدأت محاسبة التكاليف تهتم بالقياس المحدد مقدماً للتكلفة عن طريق تحديدها قبل بدء الإنتاج الفعلي واستخدمت معدلات التحميل التقديرية للتكاليف غير المباشرة وقد دعا هذا إلى الإهتمام بمفهوم "مراكز التكلفة" بمعنى محاولة تقسيم الوحدة الإقتصادية إلى مراكز أو دوائر نشاط لها وظائف معينة وبالتالي يكون لها تكاليفها الخاصة بها وقد ساعد إتباع مفهوم مراكز التكلفة على زيادة الدقة في قياس تكلفة الإنتاج سواء كان فعلياً أو تقديرياً أو معيارياً كما دعا إتباع هذا الأسلوب أيضاً إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف في مواجهة تقلبات حجم الإنتاج. ولتحقيق قياس التكلفة بطريقة سليمة يتم الإستعانة بعلوم الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات وغيرها وتطور مفهوم القياس أيضاً من التقدير إلى المعايرة وبذلك بلغت الدقة في قياس التكلفة مستوى متقدم وأصبحت التكاليف المعيارية أداة لقياس التكلفة والرقابة عليها في نفس الوقت.

وتلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في التخطيط والرقابة من خلال إعداد معايير الأداء والتكاليف والموازنات التخطيطية لعناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات عن طريق تقديم البيانات التاريخية أو المستقبلية والقيام بدور "ضابط الإتصال" بين الإدارات المختلفة في تجميع التقديرات والتنسيق بينها وإعدادها في صورة خطة شاملة لتكاليف النشاط الجاري خلال الفترة التكاليفية المستقلة. كما تخدم محاسبة التكاليف عنصر الرقابة الإدارية ويقصد بالرقابة على التكاليف إخضاع التكاليف الفعليّة لمعايير مخططة مقدماً وقياس الإنحرافات وربطها بالمسؤولية ولعل

هذا الهدف يعتبر من أهم أهداف محاسبة التكاليف خاصة في عالم اليوم المتميز بالتقدم الصناعي والتكنولوجي الكبير والمتميز أيضاً بزيادة حجم الإستثمارات والإرتفاع المستمر في أسعار عوامل الإنتاج.

2. أهداف محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحقيق عدد من الأهداف لعل من أهمها مايلي:

(1) قياس تكاليف الإنتاج: تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات بغرض قياس تكلفة الإنتاج خلال فترة معينة من الزمن وتقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي قياس الأرباح عن الفترة عن طريق مقابلة الإيرادات بالتكاليف.

(2) توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتخطيط تكاليف النشاط الجاري: حيث تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في التخطيط والرقابة وذلك من خلال إعداد معايير الأداء والتكاليف والموازنات التخطيطية لعناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات والقيام بدور "ضابط الإتصال" بين الإدارات المختلفة في تجميع التقديرات والتنسيق بينها وإعدادها في صورة خطة شاملة لتكاليف النشاط الجاري خلال الفترة التكاليفية.

(3) الرقابة على التكاليف: ويُقصد بالرقابة على التكاليف إخضاع التكاليف الفعليّة لمعايير مخططة مقدماً وقياس الإنحرافات وربطها بالمسؤولية ولعل هذا الهدف يعتبر من أهم أهداف محاسبة التكاليف خاصة في عالم اليوم المتميز بالتقدم الصناعي والتكنولوجي الكبير والمتميز أيضاً بزيادة حجم الإستثمارات والإرتفاع المستمر في أسعار عوامل الإنتاج.

(4) ترشيد القرارات الإدارية في مجالات التسعير للمنتجات أو القرارات الإدارية الأخرى مثل الإنفاق الإستثماري: حيث تهدف محاسبة التكاليف إلى إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعدها في إتخاذ قرارات إدارية سليمة في تسعير منتجاتها أو في مجال الإنفاق الإستثماري وبصفة عامة في المشكلات التي تتعلق بالاختيار بين عدد من البدائل.

3. عناصر التكلفة

يمكن تصنيف عناصر التكلفة إلى عدة تصنيفات مثلاً يمكن تصنيفها حسب الوظيفة إلى تكاليف صناعية وتكاليف غير صناعية والتي تشمل التكاليف البيعية والإدارية وغيرها ويمكن تصنيفها إلى نوعين: التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة أو إلى: التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ومن أهم تصنيفات عناصر التكلفة تلك التي تصنف عناصر التكلفة الصناعية إلى ثلاثة عناصر وهي المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة كما يلي:

- المواد المباشرة Direct materials.
- الأجور المباشرة Direct labor.
- التكاليف الصناعية غير المباشرة (الأعباء الإضافية) Manufacturing overhead.

ويساعد هذا التصنيف في سهولة تتبع التكاليف وحصرها عند قياس تكلفة شيء معين وأيضاً سهولة الرقابة على عناصر التكاليف وقياس الإنحرافات كما سيرد معنا لاحقاً.

المواد المباشرة

والمواد هي العنصر المادي الملموس من المواد الخام التي يسهل تتبع تكلفتها أو قياسها بطريقة إقتصادية على وحدات المنتجات مثل: الأخشاب والقماش والإسفنج في صناعة الأثاث والحديد في صناعة السيارات والورق والحبر في صناعة الكتب. فجميع هذه المواد يسهل تتبع تكلفتها على وحدات المنتجات النهائية أو يمكن تحديد الكمية التي تم إستخدامها منها، وبالتالي يمكن تحديد تكاليفها المرتبطة بوحدات المنتج. وهناك من المواد التي يصعب تتبعها لوحدات الإنتاج أو يكون تتبعها غير مجدي إقتصادياً وذلك بسبب إنخفاض قيمتها المادية مثل المسامير والغراء والبراغي مثلاً في صناعة الأثاث وهذه تعتبر مواد غير مباشرة.

الأجور المباشرة

هي أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة على الإنتاج مثل: أجور العمال الذين يقومون بتشغيل آلات التفصيل والتقطيع والتشطيب في صناعة الأثاث، وأجور العمال الذين يشرفون على آلات صب البلاستيك. أما أجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على إنتاج المنتجات مثل أجور المهندسين والمشرفين فتعتبر أجوراً غير مباشرة. وللسبب نفسه تعتبر أجور عمال الصيانة والنظافة والحراسة وأجور مدير إدارة الإنتاج أجوراً غير مباشرة، لأنها لا تصرف مباشرة على إنتاج وحدات منتج معين ولكن تخص عدّة منتجات.

التكاليف الصناعية غير المباشرة (الأعباء الصناعية الإضافية)

وهذه تشمل كل عناصر التكاليف الصناعية فيما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة، وتضم العديد من العناصر التي تختلف في طبيعتها وأهميتها وسلوكها تجاه تغيرات حجم النشاط، وتتضمن هذه التكاليف ثلاثة عناصر وهي:

<u>أولاً: المواد غير المباشرة</u>

وتشمل هذه المجموعة المواد التي لا يمكن تتبعها أو يصعب تتبعها لوحدات الإنتاج مثل: مواد الصيانة وقطع الغيار والوقود والمواد المباشرة ضئيلة القيمة التي لا تبرر إعتبارها مواداً مباشرة.

<u>ثانياً: الأجور غير المباشرة</u>

وتشمل أجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة مثل: أجور المشرفين والمهندسين وأجور عمال المناولة وأجور عمال الصيانة والحراسة وغيرها.

<u>ثالثاً: التكاليف الأخرى</u>

وتشمل التكاليف الصناعية التي تتحملها المنشأة في سبيل القيام بمهمتها الصناعية ولم تدرج ضمن المجموعتين السابقتين مثل الصيانة للآلات والكهرباء والمياه والإستهلاكات والهاتف والضرائب والرسوم والإيجارات، وتكاليف نقل عمال إدارة الإنتاج وعلاجهم وإيجار مبنى المصنع.

وبالتالي يمكن تلخيص عناصر التكلفة كما يلي:

1. مواد مباشرة Direct Material (DM) .
2. الأجور المباشرة Direct Labor (DL) .
3. تكاليف صناعية غير مباشرة (ت.ص.إضافية) Manufacturing Overhead (OH) .

وتقسم إلى:

- مواد غير مباشرة Indirect Material .
- أجور غير مباشرة Indirect Labor .
- أخرى Others.

4. مصطلحات لعناصر التكلفة

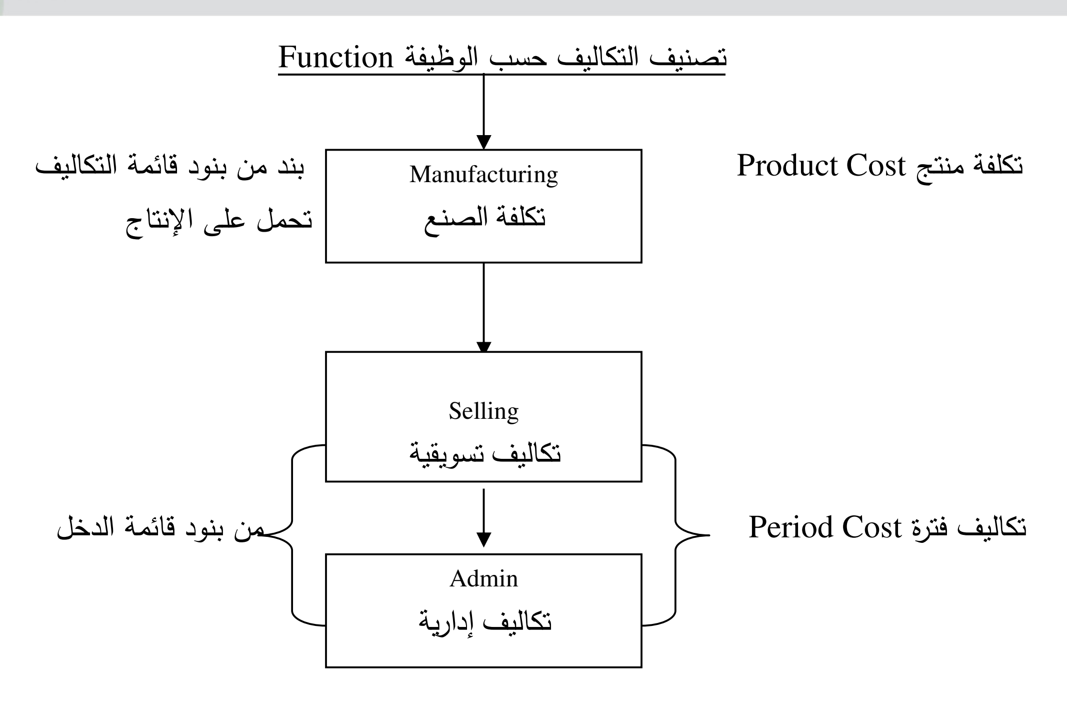
مع تطور محاسبة التكاليف أصبح لهذا العلم لغة خاصة يستخدمها محاسبو التكاليف وبالتالي هناك مجموعة من المصطلحات التي لا بد من التعرف إليها. ومن ضمن المصطلحات المستخدمة في المنشآت الصناعية مصطلح التكلفة الأولية Prime cost للدلالة على مجموع تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة، وكذلك تكلفة التحويل Conversion cost وتستخدم للتعبير عن مجموع تكلفة الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة. ويطلق مصطلح تكلفة الصنع Manufacturing cost على كل من تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة. ويمكن تلخيص مصطلحات التكاليف الخاصة بعناصر التكلفة من مواد وأجور وتكاليف غير مباشرة كما يلي:

تكلفة الصنع Manufacturing Cost وهي عبارة عن مجموع تكاليف
= المواد المباشرة + الأجور المباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة (ت.ص.إضافية)

التكاليف الأولية Prime cost وهي عبارة عن مجموع تكاليف
= الأجور المباشرة + مواد مباشرة

تكلفة التحويل أو التشكيل Conversion Cost وهي عبارة عن مجموع تكاليف
= أجور مباشرة + تكاليف صناعية غير مباشرة (ت.ص.إضافية)

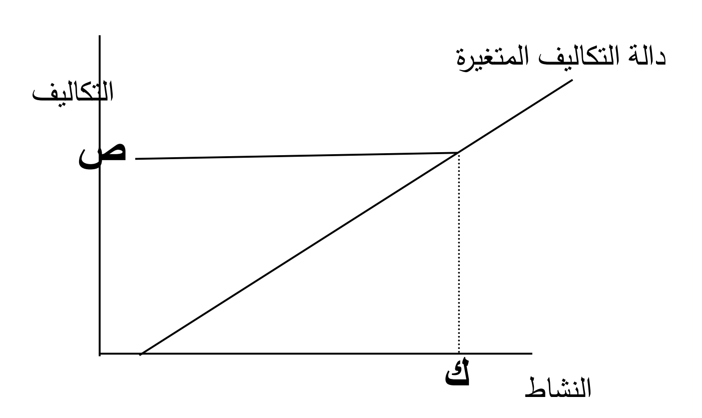
وفي المنشأة يوجد أيضاً عناصر تكلفة أو مصاريف أخرى غير صناعية وتكون ضمن إجراءات المحاسبة المالية وليس محاسبة التكاليف ويطلق عليها تكاليف فترة لذا يمكن تصنيف أو تلخيص عناصر التكاليف أو المصاريف في المنشأة الصناعية حسب الوظيفة كما يلي:



وأيضاً يمكن أن تصنف عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة أي ترتبط بسلوك وحدات الإنتاج مثل المواد المباشرة وهي تكون متغيرة على مستوى الإنتاج وثابتة على مستوى وحدة الإنتاج وتكاليف أخرى هي التكاليف الثابتة وهي التي لا ترتبط بوحدات الإنتاج مثل الإستهلاكات والإيجارات ومصاريف التأمين وغيرها وتكون هذه التكاليف ثابتة على مستوى وحدات الإنتاج ومتغيرة بالتناقص على مستوى وحدة المنتج فكلما زاد عدد الوحدات المنتجة كلما قل نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف الثابتة. ومن التكاليف أيضاً التي تخلط في داخلها نوعين من التكلفة: التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة أي التكاليف المختلطة Mixed Cost، أو ما يسمى بالتكلفة شبه الثابتة أو شبه المتغيرة. وتالياً نوع من التفصيل عن التكاليف المتغيرة والثابتة والمختلطة.

التكاليف المتغيرة (Variable Costs):

تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع التغير في حجم النشاط وبنفس النسبة، بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط بنسبة 20% مثلاً يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 20%، فمثلاً إذا كان إنتاج سيارة يتطلب 5 إطارات، فإذا إفترضنا أن سعر الإطار الواحد 20 دينار تكون تكلفة الإطارات التي يجب تحميلها على تكاليف السيارة 100 دينار وإذا تم إنتاج 5 سيارات تكون تكلفة الإطارات 500 دينار، وهذا بدوره يعني أن التكلفة المتغيرة للوحدة تبقى ثابتة، فكل سيارة في مثالنا تحتاج إلى 100 ديناراً تكلفة إطارات، وأن عدد السيارات هو مقياس النشاط لذلك عند إنتاج 200 سيارة تكون تكلفة الإطارات (200×100) = 20000 دينار ويمكن تمثيل دالة التكاليف المتغيرة كما في الشكل (1).



الشكل (1) دالة التكاليف المتغيرة

لقد بدأت هذه الدالة عند عدم وجود نشاط من نقطة الصفر وعندما ازدادت وحدات النشاط إلى (ك) ازدادت التكاليف بصورة طردية إلى (ص)، مما جعل الدالة خطاً مستقيماً وهذا الخط يعرف بدالة التكاليف، ويشير ميل دالة التكاليف إلى التكلفة المتغيرة للوحدة ونظراً لأن الدالة خط مستقيم فإن التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط ثابتة. مثلاً في المنشآت الصناعية نجد أن المواد المباشرة والأجور المباشرة وبعض التكاليف الصناعية غير المباشرة وبعض المصروفات التسويقية هي تكاليف متغيرة.

التكاليف الثابتة (Fixed Costs):

تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط وذلك ضمن مدى معين يسمى المدى الملائم Relevant Range، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها ويتم تمثيل دالة هذه التكاليف بيانياً كما في الشكل (2).



الشكل (2) الرسم البياني لدالة التكاليف الثابتة

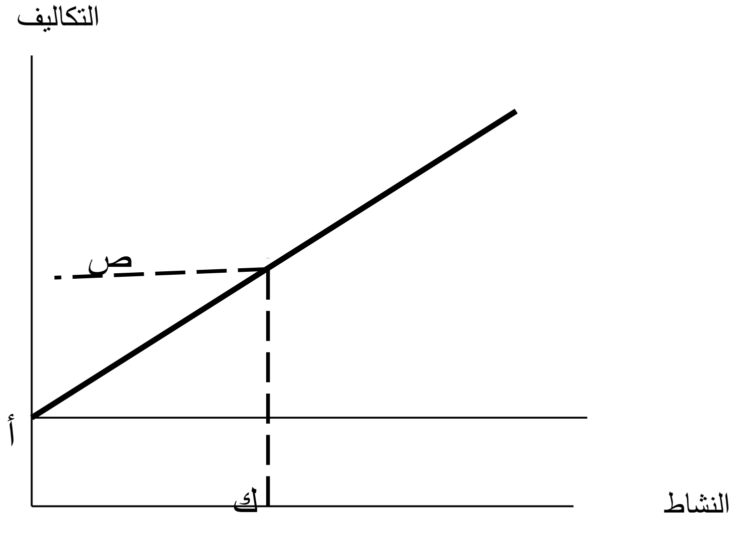
من الرسم البياني نجد أن التكاليف الثابتة ستبقى 2000 دينار إذا كان عدد وحدات النشاط 1000 وحدة أو 2000 وحدة، أو حتى 3000 وحدة وهذا يعني أن متوسط التكلفة الثابتة للوحدة عند إنتاج 1000 وحدة هي 2 د (2000 د ÷ 1000 وحدة) وعند إنتاج 2000 وحدة تكون التكلفة الثابتة للوحدة هي 1 د، و بالتالي نجد أن هناك علاقة عكسية بين

هذه التكاليف ونصيب وحدات الإنتاج منها، ومن أمثلة التكاليف الثابتة الإستهلاك الإيجار والرواتب الإدارية، والضرائب والرسوم السنوية الثابتة وغيرها.

التكاليف المختلطة (Mixed Costs):

هذه التكاليف كما ذكرنا تحمل صفات من التكاليف المتغيرة وصفات من التكاليف الثابتة، فمثلاً نجد أن تكلفة الكهرباء يمكن تقسيمها إلى كهرباء مستخدمة في تشغيل الآلات وهي تكلفة متغيرة تعتمد على ساعات التشغيل أو عدد وحدات الإنتاج أما النوع الثاني فهو رسوم على فاتورة الكهرباء وهذه لا ترتبط تكلفتها بالإنتاج وبالتالي تكون قيمها ثابتة عبر الزمن.

ويمكن تمثيل دالة التكاليف المختلطة بيانياً كما في الشكل (3). وفي هذا الشكل فإن إجمالي التكاليف عند نقطة الصفر تساوي (أ) وهذا المبلغ يساوي قيمة التكاليف الثابتة ولكن عند زيادة حجم النشاط إلى مستوى (ك) تصبح عنده إجمالي التكاليف (ص) عندها تكون التكاليف المتغيرة هي (ص– أ) وأن التكاليف الثابتة هي (أ).



شكل (3): دالة التكاليف شبه المتغيرة

ولخدمة أغراض القرارات الإدارية يجب فصل هذه التكاليف إلى شقيها وهما التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، ويتم ذلك بإستخدام عدة طرق مثل طريقة الحد الأعلى والأدنى وتوضيحها كما يلي:

<u>طريقة أعلى نشاط وأدناه High – Low Method</u>

تقوم هذه الطريقة بفصل التكاليف شبه المتغيرة إلى متغيرة وثابتة بإستخدام مشاهدتين من البيانات أحدهما تُعرف بنقطة النشاط المرتفعة والثانية تُعرف بنقطة النشاط المنخفضة. وبعد تحديد أعلى مستوى نشاط وأدناه يتم تحديد التكاليف المناظرة لهذه المستويات. ولتقدير التكاليف بإستخدام هذه الدالة فإنه يجب معرفة ميلها وتقاطعها لأن الميل يمثل التكلفة المتغيرة للوحدة وأن التقاطع يمثل التكاليف الثابتة.

وبطبيعة الحال يجب تبرير وجود علاقة نظرية بين وحدات النشاط والتكاليف لأنه بدون وجود هذه العلاقة تكون النتائج غير مفيدة ولبيان طريقة حساب ميل وتقاطع خط الدالة سيتم الإعتماد على البيانات التالية:

مثال (1)

الآتي بيانات عن ساعات العمل المباشرة وتكاليف الصيانة التي توفرت من سجلات إحدى الشركات كما في الجدول (2):

جدول (2) ساعات العمل وتكاليف الصيانة

الحالة	ساعات العمل	تكاليف الصيانة
	116	684
	153	723
	140	873
	120	687
	180	876
	150	750
المجموع	859	4593

المطلوب:

تحديد ميل وتقاطع دالة تكاليف الصيانة.

حل مثال (1)

في المثال أعلاه ساعات العمل هي مقياس النشاط وهي العامل المستقل وتكاليف الصيانة هي العامل التابع، ومن البيانات يكون أعلى مستوى نشاط 180 ساعة وأقل مستوى للنشاط 116 ساعة، وأن التكاليف المناظرة لهذين المستويين هي 876 ديناراً، و684 ديناراً على التوالي، وبعد تحديد هذه البيانات يتم حساب ميل دالة التكاليف كالتالي:

$$\text{الميل (ب)} = \frac{\text{التغير في التكاليف}}{\text{التغير في النشاط}} = \frac{876 - 684}{180 - 116} = 3 \text{ دنانير}$$

وهذا يعني أن التكلفة المتغيرة تساوي 3 دنانير لكل ساعة عمل. ولتحديد التكاليف الثابتة يتم التعويض في معادلة دالة التكاليف عند النقطة المنخفضة أو المرتفعة فعند النقطة المنخفضة مثلاً قيمة (ص) وهي إجمالي التكاليف معروفة وأن قيمة (ب) وهي الميل المحسوب بالمعادلة السابقة معروفة أيضاً وعندما تضرب قيمة (ب) في عدد وحدات النشاط وهي (س) مثلاً ينتج لدينا إجمالي التكاليف المتغيرة، وبالتالي فإن المجهول الوحيد هو (أ) (التكاليف الثابتة) وبتعويض القيم الخاصة بها عند النقطة المنخفضة تكون قيمة (أ) تساوي:

684= أ + 3 × 116 ومنها أ = 336 ديناراً

وبعد تحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة للوحدة تكون دالة التكاليف كالتالي:

ص = 336 + 3 س

وتستخدم هذه المعادلة أيضاً للتنبؤ بالتكاليف فمثلاً إذا إفترضنا أن مستوى النشاط المتوقع خلال الفترة المقبلة هو 150 ساعة عمل، فإن تكاليف الصيانة المتوقعة ستكون كالتالي:

تكاليف الصيانة = 336 + 150 ساعة × 3 دنانير = 786 ديناراً.

تمتاز هذه الطريقة بسهولتها وبساطتها وأنها تعتمد على مشاهدتين بدلاً من مشاهدة واحدة كما في حالة طريقة تحليل الحسابات والتي تقوم بتحليل شخصي من قبل المحاسب للتكاليف المتغيرة والثابتة لحساب تكاليفي معين، ومن عيوبها أنها تهمل البيانات الأخرى المتوفرة لدى المنشأة، ففي مثالنا كان لدينا (6) مشاهدات تم إستخدام مشاهدتين منها فقط، وكذلك قد لا تشكل النقطتان العالية والمنخفضة مستويات نشاط عادية. فالمستوى العالي أو المستوى المنخفض قد يمثل ظاهرة غير طبيعية.

قائمة التكاليف

قائمة التكاليف هي الأداة التى يتم من خلالها توصيل ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات إلى الإدارة لكي تساعدها على القيام بوظائفها. والفرق بين قوائم التكاليف والقوائم المالية مايلي:

1- قوائم التكاليف تحتوي على معلومات تفصيلية بينما القوائم المالية تحتوى على معلومات إجمالية.

2- قوائم التكاليف تعد أساساً لخدمة الإدارة وبالتالي معلومات قوائم التكاليف لا يتم نشرها بينما يتم نشر معلومات القوائم المالية.

وفيما يلي نموذج لقائمة تكاليف يحدّد من خلالها تكلفة الصنع وتكلفة الإنتاج التام وتسمى قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع Cost of goods manufactured كما هو موضح في شكل رقم (4) التالي:

مواد خام أول المدة		×	
زائد: مشتريات مواد خام		×	
تكلفة المواد الخام المتاحة للإستخدام		(×)	
ناقص: مواد خام آخر المدة		(×)	
مواد مباشرة مستخدمة في الإنتاج			×
أجور مباشرة			×
التكاليف الصناعية غير المباشرة:			
مواد غير مباشرة	×		
أجور غير مباشرة	×		
إيجار	×		

إستهلاك	×	
قوى محركة	×	
تكاليف نقل ومناولة	×	
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة		×
التكاليف الصناعية للفترة الجارية		×
زائد: رصيد إنتاج تحت التشغيل أول المدة		×
ناقص: رصيد إنتاج تحت التشغيل آخر المدة		(×)
تكلفة البضاعة التامة الصنع خلال الفترة الجارية		×

شكل (4): قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع

بعد أن يتم إعداد قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع يتم إعداد قائمة تكلفة البضاعة المباعة وذلك لتسهيل إعداد قائمة الدخل كما سيوضح تالياً.

تكلفة البضاعة المباعة (Cost of Goods Sold):

تتحدد تكلفة البضاعة المباعة في المنشآت الصناعية بإضافة تكلفة الإنتاج التام الصنع أول المدة على تكلفة الإنتاج التام الظاهر في نهاية القائمة السابقة لنصل إلى تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ثم بعد ذلك يطرح منها تكلفة الإنتاج التام الصنع آخر المدة. ويمكن بيانها في الشكل رقم (5) التالي:

تكلفة البضاعة التامة الصنع خلال الفترة الجارية	×	
زائد: التكاليف الصناعية لمخزون الإنتاج التام أول الفترة	×	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	(×)	
ناقص: التكاليف الصناعية لمخزون الإنتاج التام آخر الفترة	(×)	
تكلفة البضاعة المباعة		×

شكل (5): قائمة تكلفة البضاعة المباعة

وبعد ذلك يمكن إعداد قائمة الدخل حيث أصبحت تكلفة البضاعة المباعة جاهزة من القائمة السابقة.

قائمة الدخل (Income Statement)

وبعد إعداد قائمة تكلفة البضاعة المباعة يتم إعداد قائمة الدخل. في الشكل (6) نلاحظ نموذج قائمة الدخل في منشأة صناعية.

المبيعات	×	
يطرح تكلفة البضاعة المباعة:	×	
مجمل الربح		×
ناقص: المصروفات التشغيلية:		
مصروفات تسويقية	×	
مصروفات إدارية	×	
إجمالي المصروفات التشغيلية		×
صافي الربح التشغيلي		×

شكل (6): قائمة الدخل لمنشأة صناعية

مثال (2)

تم الحصول على المعلومات التالية من سجلات شركة (الازدهار) للسنة المنتهية في2012/1/31:

علماً أنه لا يوجد مخزون تحت التشغيل سواء في أول المدة، أو آخر المدة.

الزيادة في مخزون المواد المباشرة	15.000 دينار
النقص في المخزون التام الصنع	35.000 دينار
مشتريات مواد خام	430.000 دينار
أجور مباشرة	200.000 دينار
تكاليف صناعية غير مباشرة	300.000 دينار
مصاريف نقل مبيعات	45.000 دينار

المطلوب: ما هي تكلفة البضاعة المباعة.

حل مثال (2)

مشتريات مواد خام	430000 دينار
يطرح: (الزيادة في مخزون المواد الخام)	(15000) دينار
المواد الخام المستخدمة في الإنتاج	415000 دينار
يضاف: الأجور المباشرة	200000 دينار
يضاف: تكاليف صناعية غير مباشرة	300000 دينار
تكلفة البضاعة المصنعة	915000 دينار
النقص في المخزون التام الصنع	35000 دينار
تكلفة البضاعة المباعة	950000 دينار

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أحد عناصر التكاليف التالية لايعتبر جزء من تكلفة المنتج (المخزون):

أ- المواد الخام.		ب- العمل المباشر.

ج- تكاليف صناعية غير مباشرة.		د- مصاريف إدارية وبيعية.

2. يشير مصطلح "التكاليف الأولية" في محاسبة التكاليف إلى:

أ- تكلفة المواد الخام.		ب- تكلفة العمل المباشر.

ج- تكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر.		د- تكاليف التصنيع.

3. تقوم شركة صناعية بإنتاج أبواب الخشب وكانت تفاصيل تكاليف الأجور بالدينار كما يلي:

عمال تشغيل الآلات 40000، مشرف المصنع 15000، عمال تصميم الإنتاج 5000، عمال نظافة المصنع 500، عمولة البيع 500، كم تبلغ الأجور المباشرة خلال الفترة؟

أ- 40000 دينار		ب- 45000 دينار

ج- 55000 دينار		د- 65000 دينار

4. تكاليف التحويل أو التشكيل في محاسبة التكاليف تعني:

أ- تكلفة المواد + الأجور + التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ب- تكلفة المواد + التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ج- تكلفة الأجور + التكاليف الصناعية غير المباشرة.

د- تكلفة الأجور + التكاليف غير المباشرة الصناعية + التكاليف غير المباشرة التسويقية.

5. الآتي معلومات مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن شهر 6-2012:

المخزون	6/ 1	6/30
مواد مباشرة	18000 دينار	15000 دينار
بضاعة تحت التشغيل	9000 دينار	6000 دينار
بضاعة تامة الصنع	27000 دينار	36000 دينار

والآتي بعض المعلومات الإضافية عن شهر 6:

مواد مباشرة مشتراة 42000 دينار، أجور مباشرة 30000 دينار، معدل الأجر المباشر بالساعة 7.5 دينار، معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة 10 دينار لكل ساعة عمل مباشر.

في ضوء المعلومات السابقة فإن التكلفة الأولية هي:

أ- 39000 دينار　　ب- 45000 دينار

ج- 69000 دينار　　د- 75000 دينار

6. فيما يلي المعلومات المتعلقة بشركة بيروت عن فترة عام :2012

80000 دينار بضاعة تامة الصنع أول المدة 2012/1/1

67000 بضاعة تامة الصنع آخر المدة 2012/12/31

270000 تكلفة المبيعات

500000 إيراد المبيعات

145000 مصاريف تشغيلية

في ضوء المعلومات السابقة فإن تكلفة البضاعة المصنعة خلال عام 2012 هي:

أ- 230000 دينار　　ب- 257000 دينار

ج- 283000 دينار　　د- 355000 دينار

7. فيما يلي المعلومات المتعلقة بشركة طرابلس عن فترة عام 2012:

80000 دينار بضاعة تامة الصنع أول المدة 2012/1/1

67000 بضاعة تامة الصنع آخر المدة 2012/12/31

270000 تكلفة المبيعات

500000 إيراد المبيعات

145000 مصاريف تشغيلية

في ضوء المعلومات السابقة فإن مجمل ربح سنة 2012 هو:

أ- 230000 دينار　　ب- 257000 دينار

ج- 283000 دينار　　د- 355000 دينار

8. في منشأة صناعية متخصصة في تصنيع الأثاث الخشبي وبصفتك محاسب تكاليف في هذه المنشأة أي من التكاليف التالية يجب تضمينها كجزء من التكاليف الصناعية الإضافية غير المباشرة في حالة إنتاج طاولات خشبية:

أ- المبالغ المدفوعة للأشخاص الذين قاموا بتجميع الطاولات.

ب- العمولة المدفوعة لرجال البيع الذين قاموا ببيع الطاولات.

ج- تكلفة الغراء المستخدم في إنتاج الطاولات.

د- تكلفة الخشب المستخدم في إنتاج الطاولات.

9. البيانات التالية تتعلق بإحدى المنشآت الصناعية وتخص آخر سنتين:

	السنة الثانية	السنة الأولى
عدد وحدات النشاط	**11125**	**6000**
تكاليف الصيانة	**6250 دينار**	**4200 دينار**

إذا كانت الشركة تستخدم طريقة أعلى نشاط وأدناه في فصل التكاليف المختلطة إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، أي من العبارات التالية صحيحة:

أ- التكلفة المتغيرة للوحدة هي 0.40 دينار
ب- التكاليف الثابتة تبلغ 2050 دينار
ج- التكاليف المتغيرة هي 2.5 دينار للوحدة
د- التكاليف الثابتة تبلغ 2000 دينار

10. البيانات التالية تتعلق بإحدى المنشآت الصناعية وتخص آخر سنتين:

	السنة الثانية	السنة الأولى
عدد وحدات النشاط	**11125**	**6000**
تكاليف الصيانة	**6250 دينار**	**4200 دينار**

إذا كانت الشركة تستخدم طريقة أعلى نشاط وأدناه في فصل التكاليف المختلطة إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، أي من العبارات التالية صحيحة:

أ- التكلفة المتغيرة للوحدة هي 0.70 دينار
ب- التكاليف الثابتة تبلغ 2050 دينار
ج- التكاليف المتغيرة هي 2.5 دينار للوحدة
د- التكاليف الثابتة تبلغ 1800دينار

11. في شهر شباط كانت تكلفة أجور العمال تساوي 60% من تكلفة التحويل. إذا كانت المصاريف الصناعية غير المباشره للشهر 78000 دينار وتكلفة المواد المباشرة 22000 دينار. إن تكلفة أجور العمال هي:

أ- 117000 دينار
ب- 46800 دينار
ج- 217000 دينار
د- 60000 دينار

12. في شهر شباط كانت تكلفة أجور العمال تساوي 60% من تكلفة التحويل. إذا كانت المصاريف الصناعية غير المباشره للشهر 78000 دينار وتكلفة المواد المباشرة 22000 دينار. إن تكلفة الصنع هي:

أ- 117000 دينار
ب- 46800 دينار
ج- 217000 دينار
د- 60000 دينار

13. أمكنك جمع البيانات الآتية عن عناصر التكاليف خلال شهر يناير 2011 وذلك لإحدى المنشآت الصناعية:

أولاً: التكاليف الصناعية

مواد مباشرة 230000 دينار

أجور مباشرة 120000 دينار

مصاريف مباشرة أخرى 50000 دينار

تكاليف غير مباشرة متغيرة 90000 دينار

تكاليف غير مباشرة ثابتة 30000 دينار

ثانياً: التكاليف التسويقية

تكاليف تسويقية متغيرة 25000 دينار

تكاليف تسويقية ثابتة 10000 دينار

ثالثاً: التكاليف الإدارية 20000 دينار

فإن تكلفة الصنع أو الإنتاج تساوي:

أ- 400000 دينار ب- 520000 دينار

ج- 490000 دينار د- 535000 دينار

14. أمكنك جمع البيانات الآتية عن عناصر التكاليف خلال شهر يناير 2011 وذلك لإحدى المنشآت الصناعية:

أولاً: التكاليف الصناعية

مواد مباشرة 230000 دينار

أجور مباشرة 120000 دينار

مصاريف مباشرة أخرى 50000 دينار

تكاليف غير مباشرة متغيرة 90000 دينار

تكاليف غير مباشرة ثابتة 30000 دينار

ثانياً: التكاليف التسويقية

تكاليف تسويقية متغيرة 25000 دينار

تكاليف تسويقية ثابتة 10000 دينار

ثالثاً: التكاليف الإدارية 20000 دينار

فإن تكلفة الفترة (التكاليف الدورية) تساوي:

أ- 40000 دينار ب- 35000 دينار

ج- 55000 دينار د- 575000 دينار

استخدم المعلومات التالية للإجابة على الأسئلة من (15-16):

فيما يلي المعلومات المتعلقة بشركة أب ج:

50000 دينار بضاعة تامة الصنع أول المدة

30000 دينار بضاعة تامة الصنع آخر المدة

270000 تكلفة البضاعة المصنعة

500000 إيراد المبيعات

145000 مصاريف تشغيلية

15. إن تكلفة المبيعات خلال الفترة هي:

أ- 230000 دينار　　　　ب- 290000 دينار

ج- 283000 دينار　　　　د- 355000 دينار

16. إن صافي ربح الشركة خلال الفترة يساوي:

أ- 65000 دينار　　　　ب- 210000 دينار

ج- 283000 دينار　　　　د- 355000 دينار

الإجابة الصحيحة للتمرين الأول:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
د	ج	ب	ج	د	ب	أ	ج	أ	د
11	12	13	14	15	16				
أ	ج	ب	ج	ب	أ				

التمرين الثاني:

المعلومات التالية تخص العمليات التصنيعية لشركة العروبة:

المخزون	2012/3/1	2012/3/31
مواد مباشرة	72.000 دينار	30.000 دينار
بضاعة تحت التشغيل	18.000 دينار	12.000 دينار
بضاعة تامة الصنع	54.000 دينار	72.000 دينار

معلومات إضافية:

مواد مباشرة مشتراة	48.000 دينار
أجور مباشرة	60.000 دينار
معدل أجر ساعة العمل المباشرة	7.5 دينار
معدل تحمل ساعة العمل المباشرة من المصاريف الصناعية غير المباشرة	10 دينار

المطلوب:

1. ما هي التكلفة الأولية لشهر آذار/ 2012.
2. ما هي تكلفة البضاعة المصنعة لشهر آذار/ 2012.

التمرين الثالث:

فيما يلي بيانات مقدمة إليك من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن الفترة المالية من 2003/1/1 وحتى 2003/4/30:

5500 دينار مواد مباشرة أول المدة	800 دينار صيانة آلات المصنع
14500 دينار مواد مباشرة مشتراة خلال المدة	200 دينار مصاريف نقل المبيعات
3000 دينار مواد مباشرة متبقية آخر المدة	800 دينار عمولة وكلاء البيع
4000 دينار أجور مباشرة	1000 دينار دعاية وإعلان
2500 دينار خدمات صناعية مباشرة	500 دينار صيانة سيارات البيع
1200 دينار أجور غير مباشرة	5000 دينار مصاريف إدارية وتمويلية
1500 دينار إيجار المصنع	4200 دينار البضاعة تحت التشغيل أول المدة
2700 دينار البضاعة تحت التشغيل آخر المدة	3500 دينار البضاعة تامة الصنع أول المدة
3000 دينار البضاعة تامة الصنع آخر المدة	

المطلوب:

إيجاد القيم التالية:

1. تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال المدة.
2. مجموع التكاليف المباشرة الصناعية خلال المدة.
3. مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة خلال المدة .
4. مجموع التكاليف البيعية خلال المدة.

التمرين الرابع:

فيما يلي بعض البيانات المقدمة من شركة الشرق الصناعية عن السنة المنتهية في2011/12/31:

بيانات المخزون:	في 2011/1/1	في 2011/12/31
تكلفة مخزون المواد المباشرة	30000 دينار	20000 دينار
تكلفة الإنتاج تحت التشغيل	15000 دينار	25000 دينار
تكلفة الإنتاج التام	40000 دينار	50000 دينار

عناصر تكاليف الفترة:

مشتريات المواد المباشرة	90000 دينار	الأجور المباشرة	80000 دينار
مواد غير مباشرة مستخدمة	18000 دينار	مزايا إضافية لعمال المصنع	5000 دينار
إهتلاك آلات المصنع	70000 دينار	تكاليف صناعية أخرى	35000 دينار
تكاليف تسويقية متنوعة	15000 دينار	تكاليف إدارية متنوعة	20000 دينار

أجور غير مباشرة 47000 دينار (منها 33000 دينار تخص المصنع، 9000 دينار تخص معارض البيع والباقي تخص الإدارة العامة).

إيجار 60000 دينار (يوزع بين إدارة الإنتاج وإدارة المبيعات والإدارة العامة بنسبة 50%، 30%، 20% على التوالي).

إيراد المبيعات 490000 دينار

المطلوب:

1. إعداد قائمة التكاليف الصناعية للإنتاج التام عن السنة المنتهية في 2011/12/31.
2. إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2011/12/31.

التمرين الخامس:

فيما يلي بيانات التكاليف والإنتاج لأحد المصانع:

الشهر	حجم الإنتاج بالوحدات	التكلفة بالدينار
كانون ثاني	10000	15000
شباط	12000	17000
آذار	11000	16000
نيسان	13000	18000

المطلوب: تحليل التكلفة المتغيرة عن التكلفة الثابتة بطريقة الحد الأدنى والأعلى.

محور محاسبة التكاليف

الفصل السابع: التسعير ومداخل تحميل التكلفة الكلية والمتغيرة

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارىء ملماً بالأمور التالية:

- توضيح أهمية إحتساب التكلفة لخدمة قرارات التسعير.
- تحديد تكلفة الإنتاج والمنتج باستخدام مداخل تحميل التكلفة الكلية والمتغيرة.
- التمييز بين المدخل الكلي والمدخل المتغير من حيث الأثر على إحتساب الدخل.
- شرح مفهوم مساهمة الربح ودوره في خدمة الإدارة في إتخاذ القرارات.

1. مقدمة

إن وجود مهارات مختلفة لدى محاسب التكاليف في قياس التكلفة وبطرق علمية مختلفة يتيح مرونة أعلى لدى الإدارة في مجال إتخاذ القرارات وبالأخص قرارات التسعير. وبالتأكيد فإن عملية تسعير المنتجات والخدمات لا ترتبط فقط بالكلف الداخلية للإنتاج وبالتالي هناك العوامل الأخرى الخارجة عن سيطرة الإدارة مثل المنافسة في السوق أو التدخل الحكومي في أسعار بعض السلع والخدمات وهي عوامل هامة مؤثرة في عمليات التسعير. في هذا الفصل الدراسي نستعرض بعض العوامل المؤثرة في قضايا تسعير السلع والخدمات وأهمية إحتساب كلف الإنتاج بما يفيد في قضايا التسعير. إن من أهم العناصر المؤثرة في تسعير السلع والخدمات عنصر التكلفة للمنتج أو السلعة المقدمة وبالتالي فإن هذه الوحدة تستعرض أيضاً إحتساب كلف الإنتاج وفق مدخلين أو أسلوبين هامين، المدخل المتغير والمدخل الكلي وتبرز أهمية إحتساب الكلف بالمدخل المتغير بشكل أوسع في الفصول الدراسية اللاحقة مثل فصل استخدام المعلومات المحاسبية في مجالات إتخاذ القرارات الإدارية.

2. التسعير وعوامل السوق والتكلفة

2 .1 التسعير

تعتبر عمليات التسعير للسلع والخدمات المقدمة من المؤسسات والشركات من أهم القرارات وأكثرها تكراراً أمام مديري هذه الشركات وعندما تتوفر المعلومة المناسبة للمدير قبل إتخاذ قرار التسعير ستأتي النتيجة إيجابية على شركاتهم وعندما تتخذ قرارات التسعير بشكل إعتباطي أو بوجود معلومات غير كافية أو غير مناسبة هناك إحتمال لتحمل الشركة نتائج سلبية لمثل هذه القرارات أو على الأقل فقدان فرص مناسبة كانت متاحة وذات نتائج إيجابية. وبالتالي نخلص إلى أن قرارات التسعير تحتاج إلى معلومات تتوفر للمدير فتساعده في عملية إتخاذ القرار الأنسب.

ومن أهم المعلومات التي تخدم قرارات التسعير معلومات عن السوق ومعلومات عن تكلفة الإنتاج. ونركز في هذا الفصل الدراسي على أن النوع الثاني من المعلومات يكون مرناً ومتغير القيمة حسب نوع قرار التسعير المتاح أمام المدير، فقرار التسعير لمنتج أو خدمة في سوق إعتيادي يحتاج إلى معلومات تختلف عن قرار التسعير لمنتج أو خدمة ضمن عرض خاص أو في سوق إضافي مثل قيام بعض الشركات بفتح أسواق إضافية لها في دول ذات دخل إقتصادي منخفض وتعرض منتجاتها في هذه الدول بأسعار مخفضة. نتناول في الجزء التالي وباختصار العلاقة بين السعر وطبيعة السوق والمنافسين ثم نتطرق إلى دور التكاليف في خدمة قرارات التسعير من خلال مداخل مختلفة لاحتساب التكلفة.

2 .1 .1 الأسعار المستهدفة

تُعرّف الأسعار المستهدفة على أنها الأسعار التقديرية للسلع والخدمات والتي يتوقع الحصول عليها من العملاء نظير حصولهم على هذه السلع والخدمات. وحتى تكون هذه الأسعار مقبولة فإنها يجب أن تغطي تكاليف المنشأة وتسمح لها بتحقيق معدل ربح مناسب على رأسمالها المستثمر. ويجب أن تساير القيم المتوقعة التي يعطيها العملاء للسلع والخدمات لأنه إذا كانت هذه الأسعار مرتفعة فإنهم قد يضطرون إلى تغيير المنشأة واللجوء إلى المنافسين.

ولهذا يجب أن لا تكون الأسعار مرتفعة لضمان مصالح المنشأة وعملائها وأيضاً يجب أن لا تكون منخفضة حتى لا تؤدي بالمنشأة إلى عدم تحقيق أرباح أو إلى تحقيق خسائر.

فعند تحديد الأسعار يجب أخذ عدد من العوامل بعين الإعتبار. فمثلاً إذا كان السعر مرتفعاً فذلك يشجع الزبائن على التحول إلى المنافسين فتزداد حصتهم السوقية على حساب الحصة السوقية للمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك فإن إرتفاع السعر قد يشجع أطرافاً جديدة على الدخول إلى الصناعة وهذا بطبيعة الحال يؤدي إلى نقص الحصة السوقية للمنشأة والإضرار بمصالحها.

وبالنتيجة فإن الأسعار يجب أن لا تكون منخفضة حتى لا تؤدي إلى تخفيض معدل العائد على رأس المال وأن لا تكون مرتفعة حتى تستطيع أن تنافس في السوق، وقد توصلت الأبحاث إلى ضرورة أن تزداد الأسعار في المدى الطويل عن التكاليف الكلية، ففي المدى الطويل يمكن أن تتغير المنتجات أو طرق تصنيعها أو طرق التوزيع والتسويق الخاصة بها. ولكن في المدى القصير تركز المنشأة على إسترداد التكاليف الكلية وقد يصل الأمر فيها في بعض الحالات إلى التركيز على إسترداد التكلفة المتغيرة فقط. وكل ما يزيد عن التكاليف المتغيرة يعتبر هامش إضافي يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة وإذا تم تغطية هذه التكاليف بعدها تتحقق الأرباح. وعموماً نجد أنه على الرغم من وجود قدرة محدودة للإدارة على رقابة السعر عن طريق رقابة تنوع المنتجات والخدمات وجودتهما والحملات الإعلانية فإن لديها قدرة أكبر على رقابة التكاليف. ولذلك نرى في الوقت الحالي تركيزاً على موضوع التكاليف المستهدفة والتي تقوم على ضرورة أن تساير التكاليف المستوى الذي يمّكن الإدارة من تحقيق مستوى الأرباح المناسب وإشباع رغبات المستهلكين مع المحافظة على وجود الأسعار المنافسة.

2 .1 .2 أثر التغير في السعر على كميات البيع

على إدارة المنشأة أن تدرس ما يسمى بالمرونة السعرية لمنتجاتها أي مدى تأثر الكميات المباعة في السوق بالتغير في الأسعار، وبالتالي هناك منتجات ذات مرونة سعرية عالية ومنتجات أخرى ذات مرونة سعرية متدنية. لذا عند قيام الإقتصاديين بدراسة الأسعار فإنهم يبدأون بتحديد منحنى أو دالة الطلب وهذه الدالة تبيّن العلاقة بين الكمية المطلوبة والسعر. وقد يتم تحديد هذه الدالة على مستوى الصناعة أو على مستوى المنشأة. ويمكن تعريف هذا المنحنى على أنه يمثل العلاقة بين الكمية المباعة وسعر بيع الوحدة. ويستند على إفتراض أنه حتى تتمكن المنشأة من بيع وحدات إنتاج إضافية فإن عليها أن تقوم بتخفيض أسعارها. ويمكن التعبير عن دالة الطلب بإستخدام المعادلة التالية:

ك = أ – ب س ....(1)

حيث أن:

ك: الكمية المطلوبة.

أ: مبلغ ثابت ويمثل تأثير العوامل السوقية على الكمية.

ب: ميل الدالة وإشارتها سالبة.

س: السعر.

ولتقدير هذا المنحنى تقوم المنشأة بإجراء دراسة سوقية لتحديد الكمية المتوقع بيعها عند كل سعر مقترح، وتكون البيانات المتوافرة من هذه الدراسات كما في الجدول التالي وذلك على سبيل المثال:

جدول بيانات الطلب السنوي للمنتج (أ) (الوحدات والإيرادات بالألف)

السعر بالدينار	8	7.5	7	6.5	6
كمية الوحدات المطلوبة	50	60	80	100	150
قيمة الإيرادات بالدينار	400	450	560	650	900

من الجدول السابق نجد أنه إذا كان السعر 8 دنانير فإن الكمية المباعة 50 ألف وحدة وأن إيراداتها الإجمالية 400 ألف دينار، وإذا تم تخفيض السعر إلى 6 دنانير للوحدة ترتفع الكمية إلى 150 وحدة. بالتالي يمكن من هذه البيانات إحتساب ما يسمى بمرونة الطلب التي تستخدم لقياس أثر التغير في الأسعار على التغير في كمية الوحدات المطلوبة وبذلك بقسمة نسبة التغير في الكميات على نسبة التغير في الأسعار. وفي مثالنا السابق سنقوم باحتساب مرونة الطلب عند تغير السعر من 7، إلى 6.5 دينار كالتالي:

$$\text{مرونة الطلب (م)} = \frac{80/(80-100)}{7/(7-6.5)}$$

$$= -3.5 \text{ مرة}$$

وهذا يعني مثلاً أن تخفيض الأسعار بنسبة 7.14% سيقابله تقريباً زيادة في الكميات المباعة بنسبة 25% (7.14% X 3.5). فإذا كان السعر 7 وتم تخفيضه إلى 6.5 أي بنسبة 7.14% فإن الكمية المباعة تزداد من 80 وحدة إلى 100 وحدة أي بنسبة 25% تقريباً.

2 .1 . 3 قرارت التسعير والتكلفة

إن قرارات التسعير لا يمكن أن ترتبط فقط بعوامل السوق بل أيضاً بتكلفة الإنتاج والتي تمثل عوامل داخلية والتكلفة التي سنأخذها بعين الإعتبار ستختلف بإختلاف حالة إتخاذ القرار فهل نسعر على أساس التكلفة الكلية للإنتاج أم على أساس التكلفة المتغيرة فمثلاً في بعض الأحيان قد تتلقى المنشأة طلبية خاصة وهذه تحتاج إلى تسعير خاص، ويُقصد بالطلبات الخاصة الطلبات التي يتقدم بها العملاء إلى المنشأة والتي يطلبون فيها شراء كميات من الإنتاج بمواصفات خاصة بهم و/أو بأسعار مغايرة لأسعار السوق. وفي هذه الحالة يعتبر القرار الإداري الذي يجب إتخاذه من القرارات قصيرة الأجل لأنه بعد تنفيذ الطلبية قد لا تلتزم المنشأة بتنفيذ طلبية أخرى بنفس الشروط وخاصة إذا شعرت بأن القرار كان في غير صالحها.

لإتخاذ هذا النوع من القرارات يجب الإعتماد على التحليل التفاضلي للتكاليف والإيرادات أي مقدار الزيادة في الإيراد وما يناظرها من زيادة في التكلفة. وعندما تكون الإيرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية يتم قبول العرض لأنه يؤدي إلى تحقيق هامش مساهمة موجب يعمل على تغطية التكاليف الثابتة وزيادة أرباح المنشأة. وبالتالي فإن التكاليف لها دوراً أساسياً في إتخاذ هذه القرارات وتتوقف التكلفة التفاضلية على حالة الطاقة المتاحة، فإذا كان لدى المنشأة طاقة عاطلة عن العمل فإن التكلفة التفاضلية تكون هي التكلفة المتغيرة وأن الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله هو التكلفة المتغيرة لإنتاج وتسليم الوحدات التي يتكون منها الطلب. وهنا يتم إهمال التكاليف الصناعية الثابتة. أما إذا لم يتوافر لدى المنشأة طاقة عاطلة عندها يجب إضافة تكلفة الفرص المضاعة إلى التكلفة المتغيرة، ففي هذه الحالة عند قبول الطلب الخاص سوف تضحي المنشأة بإستخدامات أخرى متاحة

لديها مما يفقدها الأرباح التي تنتجها وهذه الأرباح تعرف بتكلفة الفرصة البديلة ولتوضيح هذا الأمر سيتم الإعتماد على البيانات الواردة في المثال التالي:

مثال (1)

الآتي بيانات عن تكاليف الإنتاج وتكاليف التسويق والتكاليف الإدارية والتي حدّدت لمنتج في إحدى الشركات الصناعية:

البيان	التكلفة المتغيرة (متغيرة فقط)	التكلفة الكلية (ثابتة ومتغيرة)
مواد مباشرة	8	8
أجور مباشرة	10	10
تكلفة صناعية غير مباشرة – متغيرة	5	5
تكلفة صناعية غير مباشرة – ثابتة	--	5
مصروفات تسويقية وإدارية متغيرة	2	2
مصروفات تسويقية وإدارية ثابتة	--	7.5
المجموع	25	37.5

من دراسة هذه البيانات نجد أن:

1- التكلفة الصناعية المتغيرة تبلغ 23 دينار للوحدة (لأننا نستثني المصاريف التسويقية والإدارية).

2- التكلفة الإجمالية المتغيرة تبلغ 25 دينار للوحدة.

3- التكلفة الصناعية الكلية تبلغ 28 دينار للوحدة (نستثني المصاريف التسويقية والإدارية).

4- التكلفة الإجمالية الكلية 37.5 دينار للوحدة.

وبالتالي فإن الفرق بين التكلفة المتغيرة والكلية يمثل التكاليف الثابتة. وعند دراسة التكاليف السابقة الواردة في الجدول من المهم معرفة أي منها سيفيد أو يلائم إتخاذ قرار تسعيري معين فمثلاً نرى وجود مصروفات تسويقية متغيرة وهذه المصروفات يجب دراسة إمكانية إستبعادها من مجموع التكاليف المتغيرة لتسعير عرض معين إذا لم تكن هذه المصروفات مرتبطة بالطلب الخاص.

على فرض أن وحدة هذا المنتج تباع في السوق المحلية بسعر 40 دينار. وأن هناك أمام الإدارة عرض خاص لأحد الزبائن وبسعر 30 دينار فقط، فهل نقبل هذا العرض مع العلم أنه لا توجد طاقة عاطلة عن العمل في الشركة ولا يمكن اللجوء إلى العمل الإضافي فالسؤال الآن هو هل توافق على العرض أم لا؟

حل مثال (1)

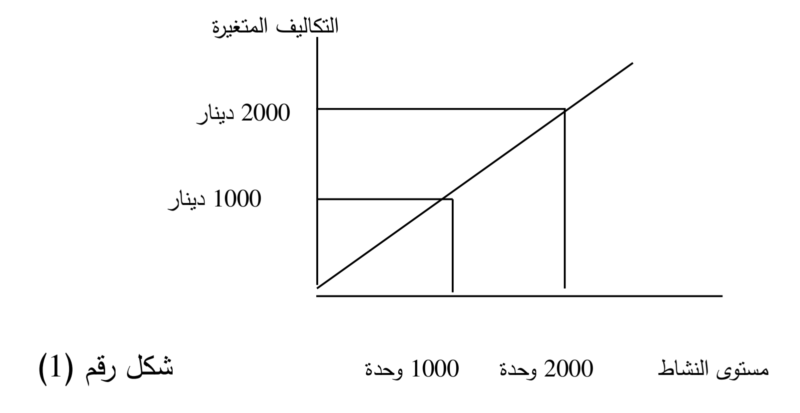
بدراسة الوضع الحالي نجد أن وحدة المنتج المباعة في السوق المحلية تحقق أرباح حيث أن السعر 40 دينار يفوق التكلفة الإجمالية للوحدة وهو 37.5 دينار . وبما أنه لا يوجد طاقة عاطلة لدى الشركة سوف ننصح الإدارة بعدم قبول العرض لأن قبول العرض سيفقد الشركة مبلغ 10 دنانير وهو فرق السعرين.

أما إذا كان لدى الشركة طاقة فائضة وغير مستغلة في الإنتاج فإن قبول العرض يحقق هامش مساهمة مقداره 5 دنانير (30-25) أي أن كل وحدة إضافية في الإنتاج ستكلف المنشأة تكلفة إضافية فقط 25 دينار وستحقق إيراد 30 دينار، إذن سوف نستفيد ربح إضافي 5 دنانير للوحدة.

3. مدخل التكلفة الكلية Absorption Costing Approach

هذا المدخل في تحميل التكاليف يتطلب تحميل وحدات الإنتاج بجميع التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وفي الحقيقة قبل قيام المحاسب باحتساب التكلفة حسب هذا المدخل أو مدخل التكلفة المتغير الذي سنأتي على تفصيله لاحقاً لابد أن يكون المحاسب قادراً على تصنيف التكاليف في المنشأة إلى نوعين تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وقد تم تناول هذه التكاليف في الفصل السابق ونعرضها بشكل مختصر كما يلي:

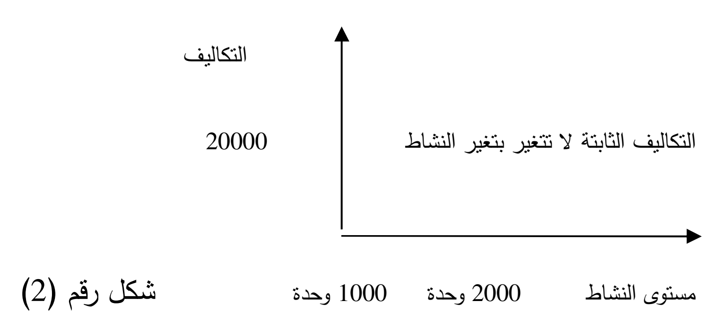
أولاً: التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع التغير في حجم الإنتاج أو النشاط وأن نصيب وحدة الإنتاج منها ثابت. ويمكن تمثيلها بالشكل (1) التالي:



شكل رقم (1)

يلاحظ من الرسم البياني السابق أنه عند مستوى 1000 وحدة بلغت التكلفة المتغيرة 1000 دينار وعند إرتفاع مستوى النشاط إلى 2000 وحدة إرتفعت التكاليف إلى 2000 دينار، أي عندما تضاعف النشاط تضاعفت التكلفة المتغيرة، وفي حالة إحتساب نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة المتغيرة نجد أن القيمة ثابتة حيث تبلغ 1 دينار عند أي من المستويين.

ثانياً: التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي يبقى مجموعها ثابتاً بغض النظر عن التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت تغيرات الإنتاج ضمن المدى الملائم للإنتاج ولذلك فإن نصيب الوحدة منها يتناسب عكسياً مع عدد وحدات النشاط. ويمكن تمثيلها بالشكل (2) التالي:



شكل رقم (2)

يلاحظ أيضاً من الرسم البياني السابق أنه عند مستوى 1000 وحدة بلغت التكلفة الثابتة 20000 دينار وعند إرتفاع مستوى النشاط إلى 2000 وحدة بقيت التكاليف الثابتة عند مستوى 20000 دينار أي عندما تضاعف النشاط لم تتغير التكلفة الثابتة، وفي حالة إحتساب نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة الثابتة نجد أن القيمة متغيرة حيث أنها تتناقص كلما زاد حجم الإنتاج فعند مستوى النشاط الأول تبلغ الكلفة الثابتة للوحدة 20 دينار وعند مستوى النشاط الثاني انخفضت إلى 10 دنانير.

وبعد تصنيف التكاليف إلى تكاليف متغيرة وثابتة يتم قياس التكلفة للإنتاج بطريقتين أو مدخلين هما طريقة التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة الكلية. تقوم طريقة أو مدخل التكلفة المتغيرة بتحميل الإنتاج بالتكلفة الصناعية المتغيرة فقط ومن ثم تعتبر التكلفة الصناعية الثابتة تكاليف فترة وتُضاف إلى المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة ويتم خصم مجموع هذه التكاليف من رقم هامش المساهمة قبل التوصل إلى رقم صافي الربح.

أما طريقة التكلفة الكلية فتعتبر المصروفات الصناعية غير المباشرة الثابتة جزء من تكاليف الإنتاج وتقوم بتحميلها على وحدات الإنتاج. وبعد تحديد التكلفة الكلية للإنتاج يضاف عليها علاوة الـ Mark up لتغطي المصروفات التسويقية والإدارية وهامش ربح مرغوب للشركة. ولإيضاح كيفية إستخدام التكاليف الكلية في التسعير سيتم الإعتماد على البيانات الآتية:

مثال (2)

توافرت المعلومات التقديرية التالية من سجلات إحدى الشركات التي تقوم بإنتاج أحد المنتجات وبيعه:

	تكلفة الوحدة	إجمالي التكاليف
مواد مباشرة	8	
أجور مباشرة	10	
تكلفة صناعية غير مباشرة – متغيرة	5	
تكلفة صناعية غير مباشرة – ثابتة	5	100000
مصروفات تسويقية وإدارية متغيرة	2	
مصروفات تسويقية وإدارية ثابتة	7.5	150000
المجموع	37.5	250000

ويقدر مستوى الطاقة العادية بـ 20000 وحدة ويتم إستخدام هذا المستوى في تحميل التكاليف الصناعية الثابتة على وحدات الإنتاج. وترغب الشركة في تحقيق أرباح مقدارها 62000 ديناراً.

المطلوب: تحديد السعر الذي يحقق الربح المخطط.

حل مثال (2)

السعر حسب هذا المدخل (المدخل الكلي) سوف يساوي التكلفة الكلية للإنتاج مضافاً إليه العلاوة وبالتالي قبل تحديد السعر يجب تحديد العلاوة أي الـ Mark up للوحدة ويتم التعبير عنها بإستخدام المعادلة التالية:

العلاوة للوحدة = $\frac{\text{المصروفات التسويقية والإدارية + الأرباح المخططة}}{\text{عدد وحدات الطاقة العادية}}$

إن المصروفات التسويقية المتغيرة = 2× 20000 = 40000 ديناراً والمصروفات التسويقية والإدارية الثابتة تساوي 150000 ديناراً والأرباح المخططة تساوي 62000 دينار، وعليه تكون العلاوة كالتالي:

العلاوة للوحدة = $\frac{62000 + 40000 + 150000}{20000}$

العلاوة للوحدة = 12.6

وحسب طريقة التكلفة الكلية فإن تكلفة الوحدة تساوي تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والمتغيرة وهي تساوي (8+10+5+5 = 28 دينار).

وعليه فإن السعر يساوي التكلفة زائد العلاوة، ويساوي:

28 + 12.6 = 40.6 ديناراً

ويمكن التحقق من صحة الإجابة بإعداد قائمة الدخل الآتية:

812000	الإيرادات 20000 × 40.6
560000	التكلفة الصناعية 20000 × 28
252000	مجمل الربح
40000	يطرح المصروفات التسويقية المتغيرة
150000	يطرح المصروفات الإدارية والتسويقية الثابتة
62000	صافي الربح

مزايا طريقة التكلفة الكلية:

1. تعتبر هذه الطريقة سهلة نسبياً ويمكن إستخدامها في تسعير كل المنتجات وبعد تحديد النسبة يمكن تفويض تحديد الأسعار إلى رؤساء الأقسام ومندوبي المبيعات.
2. قد يؤدي إستخدامها إلى إستقرار التسعير في الصناعة، فإذا اعتبرت التكلفة الخاصة بإحدى الشركات تقديراً مناسباً لتكاليف الصناعة فإن أسعارها تعتبر تقديراً مناسباً للأسعار التي يجب أن تسود في الصناعة.

ومن عيوب هذه الطريقة الآتي:

1. إذا تم تحميل التكاليف الصناعية الفعليّة على الوحدات المنتجة فإن نصيب الوحدة من هذه التكاليف سوف يتذبذب، وعند ثبات العلاوة فإن سعر البيع سوف يتذبذب هو الآخر، وهذا قد يؤدي إلى مواجهة مشكلة مرونة الطلب والعوامل التسويقية الأخرى، مما يفقد المنشأة جزءاً من حصتها السوقية.
2. إذا إستطاعت المنشأة فرض أسعارها على أساس تكاليفها الكلية، فإن ذلك يضعف من رغبتها في رقابة التكاليف.

4. مدخل التكلفة المتغيرة

وفق هذا المدخل فإن الاجراء المحاسبي هو فصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة لتحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون على أساس التكاليف المتغيرة للإنتاج فقط، أما جميع التكاليف الثابتة فإنها تعتبر تكاليف فترة Period Cost تحمل لحساب الأرباح والخسائر فى الفترة التي حدثت فيها. وتتضمن التكلفة المتغيرة للإنتاج كلاً من المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة وتساوي من معطيات المثال السابق (8+10+5 = 23 ديناراً).

التكاليف المتغيرة والتي يسميها البعض الحدية تستخدم فى الفكر المحاسبي بطريقتين:

أولاً: تعتبر جميع التكاليف الثابتة تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية، وتعالج تكاليف الإنتاج المتغيرة فقط كتكاليف خاصة بالإنتاج كما يقتصر تقويم مخزون الإنتاج التام على تكاليف الإنتاج المتغيرة.

ثانياً: يستهدف مدخل التكلفة المتغيرة إعداد التقارير الداخلية للإدارة بهدف التحليل وإتخاذ القرارات ولغرض التخطيط والرقابة أيضاً.

إذن تبدأ مهارات المحاسب أو المدير المالي في هذا المدخل من خلال إمكانية فصل أو تصنيف التكاليف في المنشأة إلى مجموعتين هما:

أولاً: التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع التغير في حجم الإنتاج أو النشاط وأن نصيب وحدة الإنتاج منها ثابت.

ثانياً: التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي يبقى مجموعها ثابتاً بغض النظر عن التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت تغيرات الإنتاج ضمن المدى الملائم للإنتاج ولذلك فإن نصيب الوحدة منها يتناسب عكسياً مع عدد وحدات النشاط.

مثال (3)

قدمت إليك البيانات التالية التي تخص شركة الخليل وذلك بتاريخ 2011/12/31 وهي كما يلي:

مواد مباشرة 27600 دينار، مصروفات صناعية مباشرة 3000، أجور مباشرة 18000، مصروفات صناعية غير مباشرة 1800، مواد صناعية غير مباشرة متغيرة 1800، تكلفة الإنتاج التام أول المدة المتغيرة 9000، تكلفة الإنتاج التام آخر المدة المتغيرة 6000، تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول المدة المتغيرة 9600 ، تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة المتغيرة 6000، إهتلاك الآلات (قسط ثابت) 4800، إيجار المصنع 1200، أجور موظفي إدارة التسويق 1800، عمولة وكلاء البيع 4800، تكاليف إدارية 3900، إعلان مرتبط بحجم المبيعات 1200، أجور عمال صيانة آلات المصنع 1200.

المطلوب: تحضير قائمة التكاليف وفقاً للمدخل المتغير.

البيان		
المواد المباشرة	27600	
+ الأجور المباشرة	18000	
+ المصاريف المباشرة	3000	
كلفة الصنع المباشرة		48600
+ مصروفات صناعية غير مباشرة	1800	
+ مواد صناعية غير مباشرة	1800	
+ أجور عمال الصيانة	1200	
كلفة الصنع غير المباشرة المتغيرة		4800
+الكلفة المتغيرة للإنتاج تحت التشغيل أول المدة		9600
(–) الكلفة المتغيرة للإنتاج تحت التشغيل آخر المدة		(6000)
الكلفة المتغيرة للإنتاج التام		57000
+ الكلفة المتغيرة للإنتاج التام أول المدة		9000
(–) الكلفة المتغيرة للإنتاج التام آخر المدة		(6000)
تكلفة البضاعة المباعة المتغيرة		60000

قائمة التكاليف وفق مدخل التكلفة المتغيرة

مدخل التكلفة المتغيرة ومفهوم هامش المساهمة

أن أهم ما يميز المدخل المتغير عن المدخل الكلي في إحتساب التكلفة هو إيجاد التكلفة المتغير للوحدة أو ما تسمى أحيانا بالتكلفة الحدية وأيضاً إيجاد ما يسمى بهامش المساهمة، ويُعرف هامش المساهمة على أنه الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للوحدة المباعة. وهو يمثل أيضاً الفرق بين الإيرادات والتكلفة المتغيرة للبضاعة المباعة. وإن هذه التكاليف تشتمل على التكاليف الصناعية المتغيرة والمصروفات التسويقية والإدارية المتغيرة. وبذلك فإنه يتم معاملة التكاليف الصناعية الثابتة والمصروفات التسويقية والإدارية الثابتة على أنها مصروفات فترة ويتم طرحها من رقم هامش المساهمة قبل التوصل إلى رقم صافي الربح. ويمكن أن تظهر قائمة الدخل المعدة حسب طريقة التكلفة المتغيرة كما في الشكل التالي:

الإيرادات		×
ناقص: التكلفة المتغيرة		
التكلفة الصناعية المتغيرة (مواد وأجور مباشرة والأعباء متغيرة)		(×)
المصروفات التسويقية والإدارية المتغيرة		(×)
هامش المساهمة		×
ناقص: المصروفات الثابتة		
الصناعية الثابتة	×	

	×	التسويقية الثابتة
	×	الإدارية الثابتة
(×)		إجمالي المصروفات الثابتة
×		**صافي الربح**

قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة

من القائمة نجد أن هامش المساهمة يعمل على تغطية المصروفات الثابتة وما يزيد عن ذلك يسمى صافي الربح. وبالتالي لا تتحقق الأرباح إلا بعد تغطية التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة والتكاليف الثابتة. ويفيد هامش المساهمة في الكثير من القرارات الإدارية حيث تتطلب هذه القرارات أن تقوم الأنشطة المختلفة في المنشأة إلى توليد هامش مساهمة موجب حتى تتحسن أرباح المنشأة، وسيتم تغطية إستخدامات هامش المساهمة في إتخاذ القرارات في الوحدات الدراسية اللاحقة.

الفرق بين مدخل التكلفة المتغيرة ومدخل التكلفة الإجمالية أو الكلية.

ولتوضيح الفرق سيتم عرض المثال التالي:

مثال (4)

توفرت المعلومات الآتية من سجلات إحدى الشركات الصناعية:

	الفترة الأولى	**الفترة الثانية**
المبيعات	20000	30000
الإنتاج	25000	25000
مخزون أول المدة	10000	15000
مخزون آخر المدة	15000	10000

وتقدر الطاقة العادية للإنتاج في كل فترة 25000 وحدة كما تقدر الأعباء الإضافية الصناعية الثابتة بمبلغ 50000 ديناراً لكل فترة وأن التكاليف الثابتة التسويقية والإدارية الأخرى فتبلغ 10000 ديناراً. أما التكاليف الصناعية المتغيرة لوحدة الإنتاج فكانت تقديراتها كالتالي:

البند	**المبالغ بالدنانير**
مواد مباشرة	3
أجور مباشرة	2
أعباء إضافية متغيرة	1
إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة	6
أعباء إضافية ثابتة محملة	2
إجمالي التكلفة الصناعية للوحدة	8

وتبلغ تكلفة بضاعة أول المدة 80000 دينار منها 60000 ديناراً تكلفة صناعية متغيرة و 20000 ديناراً تكلفة صناعية ثابتة وأن سعر بيع الوحدة يبلغ 10 دنانير.

المطلوب: إعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة الإجمالية وحسب التكلفة المتغيرة.

حل مثال (4)

قبل بدء الحل يجب أن تعرف أن التكلفة الصناعية لإنتاج الوحدة حسب طريقة التكلفة الكلية هي 8 دنانير وأن نصيبها حسب طريقة التكلفة المتغيرة هي 6 دنانير فقط وللمقارنة بين هذه الطرق المحاسبية تم إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل حسب مدخل التكلفة الكلية في الجدول (1) ومدخل التكلفة المتغيرة في الجدول (2).

جدول رقم (1): قائمة التكاليف والدخل حسب مدخل التكلفة المتغيرة (دينار)	
قائمة التكاليف	
تكاليف الإنتاج التام:	
مواد مباشرة 3 د	75.000
الأجور المباشرة 2 د	50.000
أعباء إضافية متغيرة 1 د	25.000
تكلفة الصنع	150.000
زائد: بضاعة أول المدة	60.000
ناقص : بضاعة آخر المدة	90.000
تكلفة البضاعة المباعة	**120.000**
قائمة الدخل	
	الفترة الأولى
المبيعات:	200.000
يطرح تكلفة البضاعة المباعة:	120.000
هامش المساهمة	80.000
يطرح التكاليف الثابتة الصناعية	(50.000)
تكاليف الثابتة الأخرى	(10.000)
صافي الربح	**20.000**

جدول رقم (2): قائمة التكاليف والدخل حسب مدخل التكلفة الكلية (دينار)	
قائمة تكلفة البضاعة المباعة	
تكاليف الإنتاج التام:	
مواد مباشرة 3 د	75.000
الأجور المباشرة 2 د	50.000
أعباء إضافية متغيرة 1 د	25.000
أعباء إضافية ثابتة	50.000
تكلفة الصنع	200.000
زائد: بضاعة أول المدة	80.000
ناقص: بضاعة آخر المدة	(120.000)
تكلفة البضاعة المباعة	**160.000**

قائمة الدخل	
	الفترة الأولى
المبيعات	200.000
يطرح تكلفة البضاعة المباعة:	160.000
مجمل الربح	40.000
يطرح المصروفات البيعية والإدارية الأخرى	(10.000)
صافي الربح	**30.000**

وبمقارنة هذين الجدولين نرى أن الأرباح في طريقة التكلفة الكلية أكبر من أرباح طريقة التكلفة المتغيرة بمبلغ 10.000 د (=30.000 د . 20.000 د) . والسبب في ذلك هو اختلاف عدد وحدات مخزون أول المدة عن وحدات مخزون آخر المدة . فقد كان عدد وحدات أول المدة 10.000 وحدة وبلغ مخزون آخر المدة 15.000 وحدة وهذا أدى إلى نقل جزء من الأعباء الثابتة من الفترة الأولى إلى الفترة الثانية لأنها حملت على وحدات آخر المدة وهذه التكاليف تساوي التغير في وحدات المخزون ضرب 2 دينار قيمة الأعباء الثابتة المحملة على الوحدة. لهذا فإن المصروفات التي خصمت من أرباح طريقة التكلفة الكلية أقل من المصروفات التي خصمت من أرباح طريقة التكلفة المتغيرة بمبلغ 10.000 (= 5000 وحدة × 2 دينار). بطبيعة الحال يتم خصم كل التكاليف الثابتة من رقم مجمل الربح في الفترة التي تحدث فيها في طريقة التكاليف المتغيرة لأنها تعتبرها أعباء فترة.

مثال (5)

أظهرت السجلات المحاسبية لإحدى الشركات البيانات الآتية:

عدد الوحدات المنتجة 30000 وحدة

عدد الوحدات المباعة 25000 وحدة

مخزون بداية المدة صفر

سعر البيع للوحدة 30 دينار
<u>التكلفة المتغيرة للوحدة</u>
تكلفة الصنع المتغيرة للوحدة 10 دينار
التكلفة البيعية والإدارية المتغيرة للوحدة 3 دينار
<u>التكلفة الثابتة</u>
التكلفة البيعية والإدارية الثابتة 100000 دينار
تكلفة الصنع (الإنتاج) الثابتة 150000 دينار

المطلوب:

إحتساب الدخل حسب نظرية التكاليف الكلية والمتغيرة وبيان الفرق بينهما.

حل مثال (5)

أولاً: تكلفة الوحدة الواحدة حسب نظرية التكاليف الكلية:

تكلفة الصنع المتغيرة للوحدة 10 دينار

+ تكلفة الصنع الثابتة للوحدة 5 دينار (150000 ÷ 30000)

تكلفة الصنع للوحدة تساوي 15 دينار

ثانياً: تكلفة الوحدة الواحدة حسب نظرية التكاليف المتغيرة:

وتساوي تكلفة الصنع المتغيرة للوحدة وهي فقط 10 دينار

ثالثاً: الدخل وفقاً لنظرية التكاليف الكلية:

المبيعات = 25000 × 30 =	750000 دينار
ناقص: تكلفة البضاعة المباعة = 25000 × 15 =	375000 دينار
ناقص: إجمالي التكلفة البيعية والإدارية = 75000 +100000=	175000 دينار
الدخل	200000 دينار

رابعاً: الدخل وفقاً لنظرية التكاليف المتغيرة:

المبيعات = 25000 × 30 =	750000 دينار
ناقص: تكلفة البضاعة المباعة = 25000 × 10 =	250000 دينار
ناقص: التكلفة البيعية والإدارية المتغيرة = 25000 × 3 =	75000 دينار
ناقص: إجمالي التكلفة الثابتة = 150000 +100000=	250000 دينار
الدخل	175000 دينار

خامساً: تسوية الفرق في صافي الدخل بين قائمة التكاليف الكلية والمتغيرة:

الفرق في صافي الدخل بين المدخل الكلي والمتغير يساوي 25000 دينار

ويبرر ذلك بسبب المخزون كما يلي:

أن مخزون آخر المدة حسب مدخل التكلفة الكلية يساوي 75000 دينار

أن مخزون آخر المدة حسب مدخل التكلفة المتغيرة يساوي 50000 دينار

نستنتج أن مخزون آخر المدة في قائمة الدخل حسب مدخل التكلفة الكلية قد حمل بنصيبه من تكلفة الصنع الثابتة 25000 دينار مما خفض من تكلفة المبيعات وبالتالي نتج عنه زيادة في الدخل بمبلغ 25000 دينار.

ويمكن لنا دائما إذا أعطينا دخل إحد المداخل إيجاد دخل المدخل الآخر كما يلي:

فرق الربح يساوي: (مخزون آخر المدة عدداً – مخزون أول المدة عدداً) × نصيب الوحدة من التكلفة الثابتة

أو

فرق الربح يساوي: (قيمة التكلفة الثابتة في مخزون آخر المدة – قيمة التكلفة الثابتة في مخزون أول المدة)

وبالتالي نستخلص مما سبق أن أثر استخدام التكاليف المتغيرة على صافي الربح يعتمد على حجم الإنتاج بالمقارنة مع حجم المبيعات:

(أ) إذا تقارب حجم الإنتاج من حجم المبيعات فإن صافي الربح تحت أي من المدخلين سيكون متقارباً.

(ب) إذا باعت المنشأة أكثر مما أنتجت (مستوى مخزون الإنتاج ينخفض) فإن صافي الربح يكون أكبر تحت مدخل التكاليف المتغيرة.

(ج) إذا باعت المنشأة أقل مما أنتجت (مستوى مخزون الإنتاج يرتفع) فإن صافي الربح يكون أقل تحت مدخل التكاليف المتغيرة.

مزايا وعيوب مدخل التكلفة المتغيرة

من أهم المزايا ما يلي:

1. سهولة فهم التكاليف المتغيرة لأن تكلفة الوحدات المنتجة تقتصر على التكاليف الصناعية المتغيرة، ولا تقوم بتحميل التكاليف الصناعية الثابتة على هذه الوحدات وتخصمها من رقم هامش المساهمة في قائمة الدخل. هذه المعالجة تسهل فهم تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون، وتساعد في الرقابة على عناصر التكاليف الثابتة، لأن الأخيرة يتم رقابتها –في العادة– على أساس قيمتها الإجمالية وليس على أساس نصيب الوحدة المنتجة.
2. تساعد في تحليل علاقة التكلفة والحجم والأرباح: يعتبر تحليل علاقات هذه العوامل من الأمور الهامة في تخطيط الربحية، وللقيام بذلك لا بد من فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وتحديد هامش مساهمة الوحدة أو نسبة هامش المساهمة، لذلك فإن إعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة يعتبر نقطة البداية في إجراء هذا التحليل.
3. تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل: تشمل هذه المجموعة على العديد من القرارات مثل قرار: الإستمرار في إنتاج منتج أو إيقافه، الإنتاج الداخلي أو الشراء من مورد، قبول طلبات الشراء بأسعار خاصة. هذه القرارات تحتاج إلى تحديد ما يسمى بالتكاليف الملائمة، وهي التكاليف التي ترتبط بالقرار محل الإعتبار، أو هي التكاليف التي يمكن تجنبها أو توفيرها عند عدم إتخاذ القرار، وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتغيرة وتكاليف الفرص البديلة والتكاليف الثابتة المضافة، وفي كثير من الأحوال تقتصر التكاليف المناسبة على التكاليف المتغيرة لعدم وجود تكلفة فرص بديلة للكثير من الأصول التي يتم إستخدامها ولا تؤدي القرارات في كثير من الأحيان إلى إضافة تكلفة ثابتة جديدة.

ومن الإنتقادات أو الصعوبات التي تواجه مدخل التكلفة المتغيرة ما يلي:

1. أن أكثر مشكلة تواجه الشركات عند تطبيق مدخل التكلفة المتغيرة هي صعوبة تقسيم التكلفة إلى فئات متغيرة وفئات ثابتة. إذ أن التغير والثبات في التكلفة متعلق بالفترة الزمنية. ففي الفترة الزمنية الطويلة الأجل تصبح جميع بنود التكلفة متغيرة.

2. تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أن يتم إعداد التقارير المالية الخارجية بالإعتماد على طريقة التكلفة الكلية، فمبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات يشترط لإجراء المقابلة أن يكون قد تم إستنفاذ الخدمات المتوقعة في إنتاج الإيرادات، وفي حالة عدم توفر هذا الشرط يتم تأجيل الإعتراف بالمصروف إلى المستقبل. فالآلات مثلاً تعتبر ضمن الأصول لأنه يتوقع أن يكون لها خدمات أو منافع مستقبلية، وتتناقص هذه الخدمات سنة بعد أخرى ويتم إستخدام هذا النقص محاسبياً بإستخدام الإهتلاك، لذلك يجب إعتباره مصروفاً ويحمل على الوحدات المنتجة وبنفس المنطق يمكن تبرير معالجة بقية المصروفات الثابتة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد):

المعلومات التالية تخص السؤال الأول والثاني:

شركة صناعية تنتج منتج واحد، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:

مخزون أول المدة	0
الوحدات المنتجة	7700
الوحدات المباعة	7500
مخزون آخر المدة	200

التكاليف المتغيرة لكل وحدة:	
مواد مباشرة	40
أجور مباشرة	34
مصاريف تصنيع متغيرة	3
تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع والإشراف	10

التكاليف الثابتة:	
تكاليف تصنيع ثابتة	14630
تكاليف بيع وإشراف ثابتة	60000

1. ما هي تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة في الشهر باستخدام التكاليف المتغيرة:

أ- 79 دينار. ب- 87 دينار. ج- 96 دينار. د- 77 دينار.

2. ما هي تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة في الشهر باستخدام التكاليف الكلية:

أ- 79 دينار. ب- 87 دينار. ج- 96 دينار. د- 77 دينار.

3. تنتج وتبيع إحدى الشركات سلعة وقد بلغت قيمة التكلفة المتغيرة لتلك السلعة 14 دينار للوحدة الواحدة وبلغت قيمة التكاليف الثابتة 600000 دينار سنوياً. فإذا زاد إنتاج الشركة من 40000 وحدة إلى 60000 وحدة، فما هو التغير الحاصل بتكلفة الوحدة الواحدة من تلك السلعة؟

أ. تكلفة الوحدة الواحدة سوف تنقص بمقدار 5 دنانير.

ب. تكلفة الوحدة الواحدة سوف تزيد بمقدار 14 دينار.

ج. تكلفة الوحدة الواحدة سوف تنقص بمقدار 2.5 دنانير.

د. ستبقى تكلفة الوحدة الواحدة كما هي.

4. شركة الإمارات هي شركة صناعية تنتج منتج واحد، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:

مخزون أول المدة	**0**
الوحدات المنتجة	**2900**
الوحدات المباعة	**2500**
مخزون آخر المدة	**40000**

التكاليف المتغيرة لكل وحدة:

مواد مباشرة	**27**
أجور مباشرة	**20**
مصاريف تصنيع متغيرة	**6**
تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع الإشراف	**4**

التكاليف الثابتة:

تكاليف تصنيع ثابتة	**72500**
تكاليف بيع وإشراف ثابتة	**2500**

ما هي تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة في الشهر بإستخدام التكاليف المتغيرة؟

أ. 57 دينار   ب. 53 دينار

ج. 78 دينار   د. 82 دينار

5. شركة صلالة هي شركة صناعية تنتج منتج واحد، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:

سعر البيع	**85**
مخزون أول المدة	**0**
الوحدات المنتجة	**5000**
الوحدات المباعة	**4600**
مخزون آخر المدة	**400**

التكاليف المتغيرة لكل وحدة:

مواد أولية	19
أيدي عاملة	15
مصاريف تصنيع متغيرة	2
تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع الإشراف	10

التكاليف الثابتة:

تكاليف تصنيع ثابتة	110000
تكاليف بيع وإشراف ثابتة	69000

ما هي الكلفة الثابتة التي تحمل على قائمة الدخل كتكلفة فترة في الشهر بإستخدام التكاليف المتغيرة (لا تحمل على الإنتاج)؟

أ. 179000 دينار
ب. 110000 دينار
ج. 115000 دينار
د. 225000 دينار

6. شركة اليمن هي شركة صناعية تنتج منتجاً واحداً، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:

سعر البيع	78
مخزون أول المدة	0
الوحدات المنتجة	5300
الوحدات المباعة	4900
مخزون آخر المدة	400

التكاليف المتغيرة لكل وحدة:

مواد أولية	31
أيدي عاملة	14
مصاريف تصنيع متغيرة	2
تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع الإشراف	5

التكاليف الثابتة

تكاليف تصنيع ثابتة	68900
تكاليف بيع و إشراف ثابتة	58800

ما هي الكلفة التي تحمل على قائمة الدخل كتكلفة فترة في الشهر بإستخدام التكاليف الكلية؟

أ. 152200 دينار
ب. 83300 دينار
ج. 68900 دينار
د. 58800 دينار

7. شركة الرياض هي شركة صناعية تنتج منتجاً واحداً، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:

سعر البيع	100
مخزون أول المدة	0
الوحدات المنتجة	2400
الوحدات المباعة	2100
مخزون آخر المدة	300

التكاليف المتغيرة لكل وحدة:

مواد أولية	31
أيدي عاملة	14
مصاريف تصنيع متغيرة	1
تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع الإشراف	8

التكاليف الثابتة:

تكاليف تصنيع ثابتة	79200
تكاليف بيع وإشراف ثابتة	8400

ما هي الكلفة التي تحمل على قائمة الدخل كتكلفة فترة في الشهر بإستخدام التكاليف الكلية؟

أ. 792000 دينار
ب. 8400 دينار
ج. 104400 دينار
د. 25200 دينار

8. شركة دبي هي شركة صناعية تنتج منتجاً واحداً، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:

مخزون أول المدة	0
الوحدات المنتجة	20000
الوحدات المباعة	19000
سعر البيع لكل وحدة	100

التكاليف المتغيرة لكل وحدة:

مواد أولية	12
أيدي عاملة	25
مصاريف تصنيع متغيرة	3
تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع الإشراف	2

التكاليف الثابتة:

تكاليف تصنيع ثابتة	500000

تكاليف بيع وإشراف ثابتة 600000

ما هو صافي دخل الأنشطة التشغيلية من خلال طريقة التكلفة المتغيرة؟

أ. 12000 دينار ب. 57000 دينار

ج. 2000 دينار د. 27000 دينار

9. بلغ عدد وحدات مخزون آخر المدة لفترة زمنية معينة لإحدى الشركات الصناعية 2000 وحدة علماً أنه لا يوجد مخزون أول المدة فإذا كان متوسط التكلفة الثابتة المحملة على وحدة الإنتاج خلال هذه الفترة 2 دينار فإن صافي ربح مدخل التكلفة الكلية مقارنة بصافي ربح مدخل التكلفة المتغيرة:

أ. يقل بِ 4000 دينار. ب. يزيد بِ 4000 دينار.

ج. يقل بِ 2 دينار. د. يزيد بِ 2 دينار

10. خلال عام 2011 حققت شركة حيفا صافي دخل مقداره 77000 ديناراً وذلك باستخدام طريقة التكلفة الكلية أو 70700 ديناراً وذلك باستخدام طريقة التكلفة المتغيرة. إن معدل تحميل التكاليف الثابتة الإضافية بلغ (3 دينار) لكل وحدة إنتاج للسنوات الثلاث الأخيرة. فإذا قامت الشركة بإنتاج (18000) وحدة خلال عام 2011 فما عدد الوحدات المباعة خلال عام 2011.

أ. (11700) وحدة ب. (15900) وحدة

ج. (20100) وحدة. د. (24300) وحدة

استخدم البيانات التالية للإجابة على الأسئلة (11–13)

عدد الوحدات المنتجة 30000 وحدة، عدد الوحدات المباعة 25000 وحدة، لا يوجد مخزون في بداية المدة، مخزون نهاية المدة 5000 وحدة

تكلفة الصنع المتغيرة للوحدة 10 دينار، التكلفة البيعية والإدارية المتغيرة للوحدة 3 دينار، التكلفة البيعية والإدارية الثابتة 100000 دينار، تكلفة الصنع (الإنتاج) الثابتة 150000 دينار، سعر بيع الوحدة 30 دينار.

11. إن تكلفة الوحدة الإنتاجية حسب المدخل الكلي تساوي:

أ. 15 دينار. ب. 10 دينار. ج. 18 دينار. د. 22 دينار.

12. إن تكلفة الوحدة الإنتاجية حسب المدخل المتغير تساوي:

أ. 15 دينار. ب. 10 دينار. ج. 18 دينار. د. 22 دينار.

13. إن هامش مساهمة الوحدة يساوي:

أ. 17 دينار. ب. 20 دينار. ج. 15 دينار. د. 8 دينار.

استخدم البيانات التالية للإجابة على الأسئلة (14-15)

المعلومات التقديرية التالية هي من سجلات إحدى الشركات التي تقوم بإنتاج أحد المنتجات وبيعه.

	تكلفة الوحدة
مواد مباشرة	16
أجور مباشرة	20
تكلفة صناعية غير مباشرة – متغيرة	10
تكلفة صناعية غير مباشرة – ثابتة	10
مصروفات تسويقية وإدارية متغيرة	4
مصروفات تسويقية وإدارية ثابتة	15
المجموع	75

ويقدر مستوى الطاقة العادية بـ 40000 وحدة ويتم إستخدام هذا المستوى في تحميل التكاليف الصناعية الثابتة على وحدات الإنتاج. وترغب الشركة في تحقيق أرباح مقدارها 1000000 ديناراً.

14. إن سعر الوحدة المتوقع حسب المدخل الكلي يساوي:

أ. 100 دينار. ب. 81 دينار. ج. 75 دينار. د. 110 دينار.

15. إن تكلفة الوحدة الإنتاجية المتوقعة حسب المدخل الكلي تساوي:

أ. 56 دينار. ب. 75 دينار. ج. 60 دينار. د. 100 دينار.

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
د	أ	أ	ب	أ	ب	د	ج	ب	ب
11	12	13	14	15					
أ	ب	أ	أ	أ					

التمرين الثاني:

قامت شركة القاهرة بتجميع بيانات عن إنتاجها كالتالي:

	الوحدة	الإجمالي
مواد مباشرة	6	
أجور مباشرة	12	
تكلفة صناعية غير مباشرة – متغيرة	5	
تكلفة صناعية غير مباشرة – ثابتة	4	200000
مصروفات تسويقية متغيرة	2	–
مصروفات إدارية وتسويقية ثابتة	3	150000

وكان قد تم إعداد هذه التكاليف على أساس أن الطاقة العادية للإنتاج والبيع هي 50000 وحدة. وترغب الشركة في الحصول على علاوة مقدارها 50% بالنسبة للتكلفة الكلية.

المطلوب: ما السعر المتوقع في حالة إستخدام طريقة التكلفة الكلية.

التمرين الثالث:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالمنتج الوحيد لدى شركة عمان في الشهر الأخير من عملياتها:

المبلغ بالدينار	العنصر
114 دينار	سعر بيع الوحدة
7300	عدد الوحدات المنتجة
7200	عدد الوحدات المباعة
100	عدد الوحدات في نهاية المدة

تكاليف متغيرة للوحدة:

المبلغ بالدينار	العنصر
30 دينار	مواد مباشرة
53	أجور مباشرة
3	تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
8	تكاليف بيعية وإدارية متغيرة

تكاليف ثابتة:

المبلغ بالدينار	العنصر
73000 دينار	تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة
57600	تكاليف بيعية وإدارية ثابتة

المطلوب: تحديد تكلفة إنتاج الوحدة خلال الشهر طبقاً لطريقة التكلفة المتغيرة.

التمرين الرابع:

كانت التكلفة المتغيرة لإنتاج الوحدة 5 دنانير وسعر بيعها 8 دنانير وتحقق الشركة حالياً أرباحاً مقدارها 150000 ديناراً بعد خصم مبلغ 75000 ديناراً تكاليف ثابتة. ومن دراسات السوق تم التوصل إلى أنه يمكن إتباع إحدى الإستراتيجيات التالية بهدف إستغلال الطاقة العاطلة:

الإستراتيجية	تخفيض السعر	الزيادة في حجم المبيعات
1	%5	%10
2	%7	%20
3	%10	%25

إفترض بقاء هيكل التكاليف كما تم ذكره أعلاه.

المطلوب: تقييم هذه الاستراتيجيات وإختيار أكثرها ربحية.

التمرين الخامس:

الآتي بيانات مستخرجة من دفاتر شركة القدس الصناعية وتتعلق بالمنتجين (أ)، (ب):-

الوحدات	المنتج أ	المنتج ب
الإنتاج	18500 وحدة	19500 وحدة
المبيعات	17500 وحدة	20000 وحدة
مخزون أول المدة	4500 وحدة	5000 وحدة
مخزون آخر المدة	5500 وحدة	4500 وحدة
وكانت البيانات المالية للوحدة كالتالي:		
سعر بيع الوحدة	16 دينار	14 دينار
تكلفة أولية	5 دينار	4 دينار
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	3 دينار	1 دينار
التكاليف الصناعية الثابتة (على أساس إنتاج 20000 وحدة من كل من (أ) و (ب))	1.8 دينار	1.2 دينار

وتدفع المنشأة عمولة مبيعات مقدارها 2% من قيمة مبيعات المنتجين وبلغت المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة للشركة 70000 دينار وهذه يتم توزيعها على المنتجين بنسبة قيمة المبيعات.

المطلوب:

إعداد قائمة الدخل للمنتجين وللمنشأة حسب:

1. طريقة التكلفة المتغيرة.
2. طريقة التكلفة الكلية.

التمرين السادس:

لقد بدأت شركة الحصن أعمالها الإنتاجية في 2010/1/1 وحتى نهاية السنة أتمت الشركة إنتاج 98000 وحدة وباعت منها 90000 وحدة بسعر 20 دينار للوحدة، وبقي في حساب إنتاج تحت التشغيل 10000 وحدة وقد حصلت هذه الوحدات على 100% من المواد وحصلت على 50% من تكاليف التحويل وبلغت التكاليف المحملة على حساب إنتاج تحت التشغيل خلال السنة الآتي:

مواد مباشرة	540000 دينار
أجور مباشرة	360500 دينار
تكاليف صناعية أخرى متغيرة	257500 دينار
تكاليف صناعية ثابتة	515000 دينار

وبلغت المصروفات التسويقية المتغيرة 1 دينار للوحدة وبلغت المصروفات التسويقية الثابتة 85000 ديناراً وبلغت المصروفات الإدارية الثابتة 75000 ديناراً وتستخدم الشركة طريقة التكاليف المتغيرة.

المطلوب: إعداد قائمة الدخل للشركة.

محور محاسبة التكاليف

الفصل الثامن: نظام تكاليف الأوامر والمراحل والتكلفة على أساس النشاط

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا المحور يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- تحديد متى يتم استخدام نظام التكاليف المناسب سواءً الأوامر أو المراحل أو نظام التكلفة على أساس النشاط.
- معرفة كيفية قياس التكلفة باستخدام نظام الأوامر
- معرفة كيفية قياس التكلفة باستخدام نظام الأوامر.
- معرفة كيفية قياس التكلفة باستخدام نظام المراحل.
- تحديد تكلفة الإنتاج باستخدام تقرير المرحلة.
- استخدام طريقة المتوسط المرجح وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً عند إحتساب تكلفة الإنتاج.
- تحديد مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط ABC.
- إحتساب التكلفة على أساس النشاط لوحدات الإنتاج.

1. مقدمة

تتعدد أنظمة قياس التكلفة من حيث مواءمتها لطبيعة الصناعة أو من حيث سهولتها وكلفة تطبيقها، فنظام تكاليف الأوامر يناسب الصناعات أو الخدمات التي تختلف منتجاتها أو خدماتها وفق إختلاف المواصفات التي يحددها العميل فمثلاً حصول المنشأة على طلبية لإنتاج منتج أو مجموعة منتجات بمواصفات معينة سوف تتطلب بالضرورة مسك بطاقات أو حسابات خاصة لكل طلبية إنتاج أو ما يسمى بالأمر الإنتاجي. بينما تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات متماثلة أو عامة تتطلب استخدام نظام تكاليف المراحل. في هذا الفصل الدراسي سيتم إستعراض انظمة تكاليف الأوامر التشغيلية ودورته المحاسبية وكذلك نظام تكاليف المراحل ونظام التكلفة على أساس النشاط.

إذن يستخدم نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية في حالة كون إنتاج شركة ما يرتبط بأوامر معينة من العملاء (طلبات) وبالتالي تكون السلعة أو الخدمة المقدمة متميزة كوحدة إنتاج أو كمجموعة مستقلة من وحدات الإنتاج مما يؤدي إلى إختلاف في كمية المواد وكمية الأجور والمصروفات اللازمة للإنتاج وبالتالي تختلف التكاليف من أمر إلى آخر. ويتم استخدام هذه الطريقة في صناعة الكتب وأفلام السينما، وصناعة الآلات والأثاث. ففي صناعة الكتب مثلاً نجد أن كل كتاب يختلف عن الآخر في عدد صفحاته، وعدد الرسومات والجداول ونوع الغلاف وحجم الورق. ولحصر تكاليف كل أمر يجب فتح حساب خاص به وتحميله بما يصرف عليه من مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصروفات غير مباشرة. ونظراً لوجود العديد من الأوامر فقد جرت العادة على إعتبار حسابات الأوامر حسابات أستاذ مساعد يتم ربطها في حساب أستاذ عام إسمه حساب إنتاج تحت التشغيل Work in process.

إن النظام المحاسبي الآخر لوحدات الإنتاج هو نظام تكاليف المراحل الإنتاجية. يستخدم هذا النظام في حالة كون إنتاج شركة ما يرتبط بتصميم نمطي معين وبالتالي فإن الإنتاج متشابه ويمر في مراحل إنتاجية معينة لذا يسمى بنظام المراحل. ويتم قياس التكلفة لكل مرحلة على حدى ثم يتم في نهاية الفترة المالية إعداد تقرير ومن خلاله تحدّد تكلفة إنتاج الوحدة وتكلفة الوحدات التي أنتجت وتمت وتلك التي مازالت تحت التشغيل.

وأيضاً يمكن قياس التكلفة وفق نظام التكلفة على أساس النشاط وهذا النظام ركز على تحسين أسلوب قياس التكاليف غير المباشرة حيث أن نظم التكاليف الأخرى تبنى على أساس إيجاد معدل تحميل واحد للتكاليف غير المباشرة ووفق نظام التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing (ABC) هناك إهتمام وتركيز لإيجاد معدل تحميل خاص بكل مستوى من النشاط حيث يؤدي ذلك إلى دقة في تحديد عناصر التكلفة الخاصة بكل مركز أو بكل وحدة إنتاج. إن نظام التكلفة على أساس النشاط يبدأ بتحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة ثم يتم توزيع هذه التكاليف على المراكز أو وحدات الإنتاج في ضوء إستفادتها من هذا النشاط. وتالياً عرض مفصل لكل نظام من هذه الأنظمة:

2. نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

إن نقطة البداية لحصر عناصر التكلفة للأوامر التشغيلية هو فتح بطاقة الأمر الإنتاجي ويتم تصميم بطاقة الأمر الإنتاجي بعدة طرق منها الشكل رقم (1). وتحتوي هذه البطاقة على بيانات وصفية عن الأمر مثل رقمه وتاريخ بدء العمل عليه وتاريخ تسليمه المتوقع، وبشكل أساسي تستخدم هذه البطاقة لحصر تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والأعباء الإضافية.

بطاقة أمر إنتاجي

إسم العميل.................................

تاريخ البدء / / رقم الأمر: ....

تاريخ التسليم المتوقع / / تاريخ التسليم الفعلي / /

قسم التفصيل

مواد مباشرة			الأجور المباشرة			الأعباء الإضافية		
التاريخ	رقم الصرف	القيمة	التاريخ	رقم الصرف	القيمة	التاريخ	الرقم	القيمة

شكل (1): بطاقة الأمر الإنتاجي

وفيما يلي توضيح لكيفية إثبات عناصر التكلفة في الدفاتر المحاسبي:

1/2 المواد المباشرة Direct Materials

وهي المواد التي تصرف خصيصاً للأمر الإنتاجي ويمكن تعقبها بطريقة إقتصادية وغير مكلفة أي سهلة التعقب. ويتم حصر المواد المصروفة لأمر إنتاجي معين من خلال سندات صرف المواد التي تحررها إدارة المستودعات بناءً على طلب إدارة الإنتاج ثم تحمل على بطاقة الأمر الإنتاجي الخاص به. أما أذونات الصرف التي لا تخص أمر إنتاجي معين فتعتبر مواداً غير مباشرة وتحمل تكاليفها على حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة للقسم الذي صرفت له. ويتم تسجيل سندات صرف المواد وفق قيد محاسبي ولتوضيح ذلك نفترض أنه خلال إحدى الفترات المالية صرفت مواد مباشرة إلى أوامر الإنتاج التالية:

الأمر	رقم	101	25.000	د
الأمر	رقم	102	30.000	د
الأمر	رقم	103	15.000	د

لذا يتم القيد المحاسبي لصرف هذه المواد كما يلي:

70000 حـ /إنتاج تحت التشغيل

25000 الأمر 101

30000 الأمر 102

15000 الأمر 103

70000 حـ /مراقبة المواد الخام

ويرحل القيد السابق إلى حساب الإنتاج تحت التشغيل وحساب مراقبة المواد الخام في دفتر الأستاذ العام كما يرحل إلى بطاقات الأوامر. وعلى أية حال للإختصار سوف نهمل المبالغ التفصيلية الخاصة بالأوامر الإنتاجية التي ظهرت في القيد السابق في قيود اليومية اللاحقة.

المواد غير المباشرة Indirect Materials

تُعرّف المواد غير المباشرة على أنها المواد التي يتم صرفها إلى الأقسام ولا تخص أمراً إنتاجياً معيناً مثل زيوت التزييت ومواد النظافة. وللمحاسبة عليها يتم تحميلها على حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة للقسم، فإذا إفترضنا أنه خلال الفترة تم صرف مواد غير مباشرة من المخازن بمبلغ 5400 د إلى القسم فإنه يتم تسجيلها بقيد اليومية التالي:

5400 حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة – قسم ...

5400 حـ/ مراقبة المواد الخام

2/2 الأجور المباشرة Direct Labor

الأجور المباشرة هي أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة على أوامر الإنتاج ويمكن تعقب تكلفتها بسهولة على هذه الأوامر، أما الأجور غير المباشرة فإنها تشمل أجور العمال الذين يشرفون على الإنتاج مثل أجور عمال الصيانة وأجور عمال التنظيف والحراسة. يتم تحديد الوقت الذي يقضيه العمال في المنشأة بعدة طرق منها: التوقيع على سجل الحضور والإنصراف أو إستخدام ساعة الوقت أو بطاقات الدوام الإلكترونية. وبعد ذلك يحدد الوقت العادي والإضافي للعمال وتحدد أجورهم المستحقة وعلى إفتراض أن إجمالي الأجور المستحقة للعمال 24000 دينار. فإنه يتم قيده في الدفاتر كالتالي:

24000 حـ/ مراقبة الأجور

24000 حـ/ النقدية أو حـ/ الأجور المستحقة

بطاقات وقت العمل Time Ticket

حتى يتم تقسيم الأجور الصناعية إلى مباشرة وغير مباشرة يتم حصر الوقت الذي يقضيه العمال في العمل على أوامر الإنتاج بإستخدام بطاقة وقت العمل الواردة في الشكل (2). تعمل هذه البطاقة على حصر الوقت الذي يقضيه العامل على كل أمر من الأوامر التي عمل عليها خلال يوم عمله وفي نهاية كل يوم يتم إعتماد البطاقة

من مشرف القسم ثم يتم تفريغها في كشف العمل اليومي لعمال القسم. ويتم تحديد معدل أجر الساعة لكل عامل على حدة أو لمجموعة من العمال أو لجميع عمال القسم. ويؤدي إستخدام الأسلوب الأول إلى زيادة دقة المعلومات لأن أجور العمال تتوقف على مهارتهم وخبراتهم وهذه تختلف من عامل إلى آخر وإستخدام هذا المعدل يؤدي إلى تحميل كل أمر بتكلفة العمل حسب العامل الذي عمل عليه، ولكن يؤدي إستخدام هذا الأسلوب إلى رفع تكاليف تشغيل نظام التكاليف لأنه سوف يتعامل مع تفاصيل كثيرة، وعلى الجانب الآخر، يؤدي إستخدام معدل واحد لكل عمال القسم إلى تبسيط الإجراءات المحاسبية وتقليل تكاليف تشغيل نظام التكاليف.

وبتحديد ساعات العمل لكل أمر وضربها في معدل أجرة ساعة العمل تحدّد تكلفة الأجور التي يجب تحميلها على الأمر. ولتوضيح ذلك إفترض أن ساعات العمل المباشرة التي حصلت عليها أوامر إنتاج 101 و102 و103 هي 1400 ساعة و2100 ساعة و2700 ساعة على التوالي وأن معدل الأجر للقسم الإنتاجي هو 1.5 دينار/ساعة عمل مباشرة عندها ستكون تكلفة الأجور المباشرة (6200 ساعة × 1.5 دينار للساعة) = 9300 د. وتكون تكلفة الأجور غير المباشرة للقسم هي الفرق بين إجمالي أجور القسم والأجور المباشرة وتساوي (24000 – 9300= 14700 دينار). ويتم إثبات تكاليف الأجور بالقيد التالي:

9300		حـ/ إنتاج تحت التشغيل
14700		حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة
	24000	حـ/ مراقبة الأجور

وبعد ذلك يتم ترحيل الأجور المباشرة إلى بطاقات الأوامر وهي كالتالي:

أمر101	=	1400	ساعة	×	1.5	=	2100
أمر 102	=	2100	ساعة	×	1.5	=	3150
أمر103	=	2700	ساعة	×	1.5	=	4050
		المجموع					9300 دينار

3/2 التكاليف الصناعية غير المباشرة Manufacturing Overhead

يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أوامر الإنتاج بإستخدام معدل محدّد مقدماً Predetermined Overhead Rate لأنه من غير العملي الإنتظار حتى تتحدد التكلفة الفعليّة في نهاية فترة التكاليف. ويتم حساب المعدل كالتالي:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة}}{\text{عدد وحدات النشاط المقدرة}}$$

يتم قياس عدد وحدات النشاط المقدرة بعدة مقاييس منها ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات أو تكلفة الأجور المباشرة أو تكلفة المواد المباشرة أو غيرها.

وتتميز ساعات العمل المباشرة وساعات الدوران بأنها لا تتأثر بالتغير في المستوى العام للأسعار ويتم الحصول عليها من بطاقات العمال والآلات على التوالي، أما تكلفة الأجور المباشرة والمواد المباشرة والتكلفة الأولية فإنها عرضه لتقلبات الأسعار مما يؤدي إلى إحتمال إختلاف معدل تحميل الأعباء الإضافية من فترة إلى أخرى نتيجة لتغير القوة الشرائية للنقود لذلك يفضل إستخدام ساعات العمل المباشرة إذا كانت المنشأة تعتمد على الأيدي العاملة بصورة رئيسية في عملياتها الإنتاجية لأن أغلب التكاليف غير المباشرة سوف تكون مرتبطة بساعات العمل. أما إذا كانت المنشأة تعتمد بصورة رئيسية على الآلات فإنه يفضل إستخدام ساعات دوران الآلات لأن أغلب عناصر التكاليف غير المباشرة ستكون مرتبطة بتشغيل الآلات. وعلى أية حال لقد أدى التقدم التكنولوجي الذي تشهده أيامنا الحالية إلى تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالتجهيزات الآلية على حساب التكاليف المرتبطة بالأيدي العاملة وهذا يفرض زيادة الإهتمام بساعات دوران الآلات.

إن استخدام الأساليب الثلاثة الأخيرة يؤدي إلى توفير في تكاليف التشغيل لأنها متوفرة في دفاتر وسجلات المنشأة. وقد تلائم أكثر من غيرها توزيع تكاليف رواتب وأجور المهندسين وتكاليف إدارة الإنتاج لأنها غير مرتبطة مع ساعات العمل المباشرة أو مع ساعات دوران الآلات. على أية حال يمكن للمنشأة إستخدام عدة أسس لتوزيع التكاليف غير المباشرة على أساس ملاءمتها لتوزيع مجموعة من عناصر التكاليف. فعند إختيار هذه الأسس فإنه يجب مراعاة السبب والنتيجة والتكلفة والمنفعة قبل التوصل إلى قرار نهائي بهذا الخصوص.

ويتم إثبات تحميل ت. صناعية غير مباشرة بالقيد التالي:

××		حـ/ إنتاج تحت التشغيل
	××	حـ/ ت. صناعية غير مباشرة (محملة)

نطاق معدل التحميل

يمكن أن يتم حساب معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على مستوى المنشأة أو لكل قسم على حدة. كما يؤدي استخدام المعدل على مستوى المنشأة إلى تسهيل تحميل التكاليف غير المباشرة على الأوامر وتخفيض تكاليف تشغيل نظام التكاليف ولكن يعاب عليه عدم عدالته أو دقته في تحميل التكاليف على الأوامر، لأن الأوامر الإنتاجية قد لا تستفيد من التسهيلات الصناعية بنفس الدرجة، ولتوضيح هذه المشكلة سيتم الإعتماد على البيانات التالية:

مثال (1)

أمر إنتاجي بلغت تكلفته من المواد (100 دينار) ومن الأجور (100 دينار) وهي عبارة عن 10 ساعات عمل مباشر وتحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس (5 دنانير) لكل ساعة عمل مباشر، فما هي التكلفة النهائية للأمر مع إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بعناصر التكلفة المحملة على بطاقة الأمر؟

حل مثال (1)

إن بطاقة الأمر الإنتاجي سوف تظهر التكاليف التالية:

- مواد مباشرة 100 دينار
- أجور مباشرة 100 دينار

– ت. صناعية غير مباشرة   50 دينار   ((10/100) = 10 ساعات × 5)
– تكلفة نهائية   250 دينار

وفق نظام محاسبة الأوامر فإن المواد المباشرة تحمل على الإنتاج محاسبياً بالقيد المحاسبي التالي:

100   من حـ/ إنتاج تحت التشغيل
100   إلى حـ/ مراقبة المواد

وقيد تحميل الأجور المباشرة هو:

100   من حـ/ إنتاج تحت التشغيل
100   إلى حـ/ مراقبة الأجور

وقيد تحميل التكلفة الصناعية غير المباشرة:

50   من حـ/ إنتاج تحت التشغيل
50   إلى حـ/ ت. صناعية غير مباشرة (محملة)

قيد التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعليّة:

يتم إثبات مستندات التكاليف غير المباشرة الفعليّة وفق القيد المحاسبي التالي:

×× من حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
×× إلى حـ/ مراقبة المواد أو إلى ح/ مراقبة الأجور
أو إلى ح/ التكاليف الصناعية الأخرى....

وفي نهاية الفترة المالية لا بد من المقارنة بين التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على الإنتاج والتكاليف غير المباشرة الفعليّة ونتيجة المقارنة يكون التحميل بأكثر من اللازم إذا كانت التكاليف المحملة على بطاقات الأوامر أكبر من الفعليّة أو تحميل بأقل من اللازم إذا كانت التكاليف المحملة على البطاقات أقل من الفعليّة. وبالتالي قد نجد أن:

1. التكاليف المحملة على أوامر الإنتاج أكبر من التكاليف الفعليّة ويسمى الفرق بينهما بالتكاليف المحملة بالزيادة Over Applied.
2. أن تكون التكاليف المحملة أقل من التكاليف الفعليّة ويسمى الفرق بينهما بالتكاليف المحملة بالنقص Under Applied Cost.

تتوقف المعالجة المحاسبية للفرق المحمل بالزيادة أو النقص على مدى أهميته. فإذا كان الفرق غير جوهري يقفل في حساب تكلفة البضاعة المباعة أما إذا وجد الفرق جوهرياً فيجب توزيعه على حسابات البضاعة التي تحتوي تكلفتها أعباء إضافية محملة وهي حساب الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة، وحساب الإنتاج التام بالمخازن، وحساب تكلفة البضاعة المباعة، ويتم التوزيع أما على أساس أرصدتها النهائية أو على أساس ما تحتويه أرصدتها من تكاليف صناعية غير مباشرة ويعتبر الأسلوب الأخير أكثر دقة. ولتوضيح هذا الأمر سيتم الإعتماد على البيانات الآتية:

مثال (2)

إفترض أن أرصدة التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على الإنتاج هي 245000 دينار، والفعليّة 225000 دينار وأن أرصدة حسابات البضاعة كالتالي:

اسم الحساب	الرصيد بالدينار
إنتاج تحت التشغيل	20000
إنتاج تام بالمخازن	80000
تكلفة البضاعة المباعة	300000

المطلوب: معالجة الأعباء الإضافية المحملة بالزيادة على إعتبار أنه غير جوهري ثم على إعتبار أنه جوهري.

حل مثال (2)

بمقارنة الأعباء الإضافية المحملة والفعليّة نجد أن الأعباء الإضافية محملة بالزيادة بمبلغ 20000 دينار، أي أن الأعباء المحملة أكبر من الأعباء الفعليّة.

إعتبار الفرق غير مهم:

في حالة إعتبار الفرق غير مهم يتم إقفاله في حساب تكلفة البضاعة المباعة لأن رصيدها أكبر أرصدة البضاعة. ويتم ذلك بالقيد التالي:

2450000		من حـ/ أعباء إضافية محملة
	20000	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	225000	حـ/ أعباء إضافية فعليّة

وبترحيل هذا القيد يتم إقفال حسابات الأعباء الإضافية المحملة والفعليّة لأنها حسابات إسمية وعند ترحيل الأعباء الإضافية المحملة بالزيادة إلى تكلفة البضاعة المباعة ينقص رصيد تكلفة البضاعة المباعة بمبلغ 20000 دينار. ويصبح رصيدها الذي سوف يظهر بقائمة الدخل 280000 دينار.

إعتبار الفرق مهماً:

في حالة إعتبار الفرق مهماً فإنه يجب توزيعه على أرصدة حسابات البضاعة الثلاث وهي إنتاج تحت التشغيل، وإنتاج تام، وتكلفة البضاعة المباعة بنسبة أرصدتها والتي هي 20:80:300 ألف وتحدّد حصة كل حساب منها كالتالي:

إنتاج تحت التشغيل $20000 \times \frac{20}{400} = 1000$ دينار

الإنتاج التام بالمخازن $20000 \times \frac{80}{400} = 4000$ دينار

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = 20000 \times \frac{300}{400} = \underline{15000} \text{ دينار}$$

إجمالي المبلغ الذي تم توزيعه 20000 دينار

ويتم إثبات نتيجة التوزيع بقيد اليومية التالي:

245000		من حـ/ أعباء إضافية محملة
	15000	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	1000	حـ/ إنتاج تحت التشغيل
	4000	حـ/ إنتاج تام بالمخازن
	225000	حـ/ أعباء إضافية فعليّة
		إقفال حسابات الأعباء الإضافية المحملة بالزيادة

الأوامر المنتهية

عندما ينتهي تصنيع أي أمر إنتاجي يجب تحويل تكلفته من حساب الإنتاج تحت التشغيل إلى مخازن الإنتاج التام الصنع وقبل إقفال بطاقة الأمر الإنتاجي يجب التأكد من تحميله بكل عناصر التكاليف وخصوصاً التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويكون قيد التحويل.

××		من حـ/ الإنتاج التام بالمخازن
	××	إلى حـ/ إنتاج تحت التشغيل

قيد تكلفة الأوامر المباعة:

××		من حـ/ تكلفة بضاعة مباعة
	××	إلى حـ/ الإنتاج التام بالمخازن

مثال (3)

في شركة النعمة يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للإنتاج تحت التشغيل بمعدل تحميل محدد مسبقاً، خلال شهر شباط 2007 تضمنت عمليات الشركة المعلومات التالية:

المواد المباشرة التي تم إصدارها للإنتاج	90000 دينار
المواد غير المباشرة التي تم إصدارها للإنتاج	8000 دينار
التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعليّة	125000 دينار
التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة	113000 دينار
الأجور المباشرة	107000

المطلوب: ما هي تكلفة الأوامر الإنتاجية التامة خلال شهر شباط 2007، علماً أنه لا يوجد لحساب (الإنتاج تحت التشغيل) رصيد في أول المدة أو آخر المدة.

حل مثال (3)

المواد المباشرة التي تم إصدارها للإنتاج	90000 دينار
الأجور المباشرة	107000 دينار
التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة	113000 دينار
تكلفة الأوامر الإنتاجية التامة	310000 دينار

ملاحظة: إن تكلفة الأوامر الإنتاجية التامة يجب أن تحتوي فقط على التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة.

مثال شامل على نظام الأوامر

مثال (4)

تستخدم شركة يمان الصناعية طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية، وكانت أرصدة حسابات تكلفة البضاعة في دفاترها في أول شهر آذار كالتالي: 30400 دينار إنتاج تحت التشغيل ويمثل تكلفة الأمر رقم 221 60800 دينار إنتاج تام، 25400 دينار مواد خام. وخلال شهر آذار حدثت العمليات التالية:

تم شراء مواد خام بمبلغ 171000 دينار على الحساب.

تم صرف مواد خام إلى أوامر الإنتاج من المخازن، بيانها كالتالي:

أمر 221	36000 ديناراً	أمر 223	35000 ديناراً
أمر 222	32000 ديناراً	أمر 224	31000 ديناراً

بلغت رواتب وأجور موظفي عمال إدارة الإنتاج 50000 دينار وتبين من تحليل بطاقات العمل أن قيمة الأجور المباشرة التي تخص الأوامر السابقة هي كالتالي:

أمر 221	6000 ديناراً	أمر 223	9000 ديناراً
أمر 222	7000 ديناراً	أمر 224	10000 ديناراً

التكاليف الصناعية غير المباشرة (الأعباء الصناعية الإضافية) تتكون من 40000 دينار قيمة فواتير متنوعة على الحساب وأن الإستهلاك 12000 دينار.

يبلغ معدل تحميل الأعباء الإضافية 200% من الأجور المباشرة.

سلمت الأوامر 221، 223، 224 إلى العملاء.

تقوم الشركة بإقفال التكاليف المحملة بالزيادة أو بالنقص في حساب تكلفة البضاعة المباعة.

المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات الحقائق المالية السابقة وتصوير حسابات الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام.

حل مثال (4)

قيود اليومية

171000		حـ/ المخازن- مواد خام	
	171000	حـ/ الموردين	(1)
134000		حـ/ إنتاج تحت التشغيل	
	134000	حـ/ المخازن- مواد خام	(2)
50000		حـ/ مراقبة الأجور	
	50000	حـ/ الأجور المستحقة	(3)
32000		حـ/ إنتاج تحت التشغيل	
	32000	حـ/ مراقبة الأجور	(4)
18000		حـ/ أعباء إضافية فعليّة	
	18000	حـ/ مراقبة الأجور	(5)
52000		حـ/ أعباء إضافية فعليّة	
	40000	حـ/ الموردين	
	12000	حـ/ مجمع الإهتلاك	(6)
64000		حـ/ إنتاج تحت التشغيل	
	64000	حـ/ أعباء إضافية محملة	(7)
207400		حـ/ مخزون إنتاج تام	
	207400	حـ/ إنتاج تحت التشغيل	(8)
207400		حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	
	207400	حـ/ مخزون الإنتاج التام	(9)
64000		حـ/ أعباء إضافية محملة	
6000		حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	
	70000	حـ/ أعباء إضافية فعليّة	(11)

حسابات الأستاذ العام:

ح/ إنتاج تحت التشغيل

30400	رصيد	207400	(8)
134000	(2)		
32000	(4)		
64000	(7)		
53000	رصيد نهاية المدة		

ح/ إنتاج تام بالمخازن

60800	رصيد	207400	(9)
207400	(8)		
60800	رصيد نهاية المدة		

نظام تكاليف المراحل

إن نظام قياس تكلفة الإنتاج الثاني هو نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ويستخدم هذا النظام في حالة كون إنتاج شركة ما يرتبط بتصميم نمطي معين وبالتالي فإن الإنتاج متشابه ويمر في مراحل إنتاجية محددة لذا يسمى بنظام المراحل. لذا يتم إستخدام نظام محاسبة المراحل الإنتاجية Process Costing عندما تكون الوحدات المنتجة متماثلة والإنتاج مستمراً، وتكون وحدات الإنتاج نمطية وتستهلك نفس الحجم من المصادر. ويتم تحديد تكلفة الوحدة في هذه الطريقة بحصر التكاليف التي تحدث خلال فترة في سبيل إنتاج كمية من الوحدات في قسم ما أو مرحلة ما وقسمتها على عدد الوحدات. لذا ولتسهيل هذا الأمر يتم تقسيم المنشأة إلى أقسام أو مراحل أو مناطق عمل متخصصة بحيث تقوم كل مرحلة بالعمل بصورة مستمرة على وحدات إنتاج متجانسة، ففي مصانع الأسمنت مثلاً هناك مرحلة للطحن ومرحلة للتحميص ومرحلة للتعبئة، وفي صناعة تكرير البترول هناك مرحلة لتقطير البترول الخام لإنتاج المشتقات البترولية ومرحلة لتحسين البنزين وأخرى لإنتاج الزيوت المعدنية وهكذا.

تحديد وإستخدام وحدات التكلفة المناسبة

قد يمر الإنتاج أثناء تشغيله في عدة مراحل إنتاجية متتالية حيث ينتقل الإنتاج من مرحلة إلى أخرى، فيبدأ في المرحلة الأولى ثم يحول إلى المرحلة الثانية ثم إلى المرحلة التي بعدها وهكذا حتى يصل الإنتاج إلى مخازن المنتجات التامة الصنع، وفي حالات أخرى قد يمر الإنتاج في مراحل متوازية أو عشوائية وبعدها يحول إلى مخازن المنتجات التامة الصنع. وعلى أية حال فإن نمط تدفق الإنتاج على تكاليف المنتجات لا يؤثر لأنه يجب إعتبار كل مرحلة وكأنها وحدة محاسبية مستقلة، وعند تحويل وحدات الإنتاج من مرحلة إلى مرحلة أخرى يتم تحويل تكلفتها معها إلى تلك المرحلة، وتعرف التكاليف التي تحول من مرحلة إلى أخرى بإسم التكاليف المستلمة أو التكاليف المحولة.

مما سبق نستنتج أن كل مرحلة إنتاجية (قسم إنتاجي) يجب أن تُعتبر وحدة محاسبية مستقلة ويخصص لها في الدفاتر حساب يُعرف بحساب الإنتاج تحت التشغيل ويتم تحميله بتكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة التي تصرف إلى المرحلة خلال فترة التكاليف، ويجعل دائناً بتكلفة الإنتاج التام الذي أنجزته (أتمته) المرحلة خلال تلك الفترة.

في كل مرحلة إنتاجية هناك عملية أساسية تتمثل بضرورة إيجاد التكاليف الخاصة بكل مرحلة من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف غير مباشرة ثم عملية تحديد عدد وحدات الإنتاج أو وحدات الإنتاج المكافئة لكل مرحلة. عند تحديد الوحدات المكافئة لابد أن نميز بين وحدات تحت التشغيل أول المدة ووحدات تحت التشغيل آخر المدة والمستويات التي تضاف عندها عناصر التكلفة. لذا فإن نظام تكاليف المراحل الإنتاجية قد يعالج بطريقتين:

<u>أولاً: الوحدات المكافئة حسب المتوسط المرجح</u>

لتحديد متوسط تكلفة الوحدة، يجب تحديد إجمالي عدد الوحدات التي سيتم قسمة التكاليف عليها، والمشكلة التي تواجهنا كما رأينا سابقاً فإن الوحدات التي تستفيد من التشغيل خلال الفترة الجارية تكون إما تامة الصنع أو تحت التشغيل آخر المدة وهذه تختلف عن بعضها من حيث درجة إستفادتها من عناصر التكاليف، لذلك يجب أن تحول الوحدات إلى وحدات مكافئة كالتالي:

الإنتاج المكافئ = الإنتاج التام × 100% + وحدات آخر المدة × نسبة إتمامها

ولتحديد مستوى إتمام الوحدات يجب التعرف على طبيعة عناصر التكاليف وكيف يتم إضافتها في العملية الإنتاجية، وهنا قد نجد أنه يتم إضافة المواد المباشرة في بداية العملية الإنتاجية أو يتم إضافتها على مراحل بعد ذلك المستوى، وأما عناصر تكاليف التحويل فيتم إضافتها بإنتظام Added Evenly.

<u>ثانياً: الوحدات المكافئة حسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً</u>

تعمل هذه الطريقة على الفصل بين أنشطة وتكاليف الفترة الجارية عن الفترة السابقة ولذلك لا تعمل على إضافة الوحدات المكافئة الموجودة في وحدات تحت التشغيل أول المدة إلى الوحدات المكافئة للفترة الجارية والشيء نفسه يتم بالنسبة لتكاليف الفترة الجارية والفترة السابقة. أي أن وحدات تحت التشغيل أول المدة والتي عددها 100 وحدة ومستوى إنجازها من عناصر التكاليف مثلاً عند مستوى 30% سيكون الإهتمام حسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً فقط بالإنجاز الذي تم خلال هذا الشهر على هذه الوحدات وهو مستوى الـ70% وبالتالي فإن الوحدات المكافئة لها سيكون فقط 70 وحدة. ولتوضيح خطوات إعداد تقرير تكاليف المرحلة حسب الطريقتين سيتم الإعتماد على البيانات الآتية:

مثال (5)

شركة صناعية تستخدم نظام تكاليف المراحل ويوجد لديها وحدات تحت التشغيل أول المدة وكانت بيانات الإنتاج والتكاليف خلال شهر 6 ما يلي:

وحدات تحت التشغيل أول المدة 1000 وحدة بمستوى إتمام 40% وكانت تكلفتها من المواد 750 دينار ومن التشكيل أو التحويل 600 دينار، وحدات جديدة دخلت المرحلة 4000 وحدة، وحدات تامة محولة 4800 وحدة، وحدات تحت التشغيل آخر المدة 200 وحدة بمستوى إتمام 50% والتكاليف الجارية من المواد 2200 دينار، وتكاليف التحويل (التشكيل) 1409 دينار، مع العلم أن المواد تضاف في بداية المرحلة والتشكيل بانتظام.

المطلوب: إعداد تقرير المرحلة بطريقتي المتوسط المرجح والوارد أولاً صادر أولاً.

حل مثال (5)

الطريقة الأولى: طريقة المتوسط المرجح WA

البيان	الإجمالي	المواد	التحويل
الكميات			
وحدات تحت التشغيل أول المدة	1000 وحدة		
وحدات بدأت بها المرحلة	4000 وحدة		
مجموع المدخلات	5000 وحدة		
وحدات تامة محولة	4800	4800	4800
وحدات تحت التشغيل آخر المدة	200 (50%)	200	100 (200 × 50%)
عدد الوحدات المكافئة	5000	5000	4900
التكاليف			
تكاليف وحدات أول المدة	1350	750	600
تكاليف جارية (تكاليف خلال المدة)	3609	2200	1409
مجموع التكاليف	4959	2950	2009
تكلفة الوحدة المكافئة	1	0.59 (2950 ÷ 5000)	0.41 (2009 ÷ 4900)
ملخص التقرير(تكاليف المخرجات)			
تكاليف وحدات تامة محولة	4800	2832 (0.59 ×4800)	1968 (0.41 × 4800)
تكاليف وحدات تحت التشغيل آخر المدة	159	118 (0.59 × 200)	41 (0.41 × 100)
مجموع التكاليف	4959	2950	2009

الطريقة الثانية: طريقة الوارد أولاً ينتج أولاً FIFO

البيان	الإجمالي	المواد	التحويل
الكميات			
وحدات تحت التشغيل أول المدة	1000 وحدة		
وحدات بدأت بها المرحلة	4000 وحدة		
مجموع المدخلات	5000 وحدة		
وحدات تامة محولة			
وحدات تامة من أول المدة	1000	0	600 (1000×60%)
وحدات تامة بدأت بها	3800	3800	3800
وحدات تحت التشغيل آخر المدة	200 (50%)	200	100 (200 × 50%)
عدد الوحدات المكافئة	**5000**	**4000**	**4500**
التكاليف			
تكاليف وحدات تحت التشغيل أول المدة	1350	750 (لا تجمع)	600 (لا تجمع)
تكاليف جارية (تكاليف خلال المدة)	3609	2200	1409
مجموع التكاليف	4959	2200	1409
تكلفة الوحدة المكافئة	0.863	0.55 (2200 ÷ 4000)	0.131 (1409 ÷ 4500)
ملخص التقرير			
رصيد وحدات أول المدة	1350		
تكاليف تامة من أول المدة	187.7	0	187.7 (0.313 × 600)
تكاليف تامة بدأت بها	3279.4	2090 (0.55 × 3800)	1189.40 (0.313 × 3800)
تكاليف وحدات تحت التشغيل آخر المدة	141.3	110 (0.55 × 200)	31.30 (0.313 × 100)
مجموع التكاليف	4959		

نظام التكلفة على أساس النشاط Activity based costing (ABC)

أدت التطورات الحديثة في بيئة التصنيع إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف العادية أو التقليدية بما يتناسب مع ملامح بيئة التصنيع الحديثة. وكانت من نتيجة محاولات التطوير في نظم التكاليف تطوير نظام جديد لتخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات على أساس مدى إستفادة كل منتج أو أمر إنتاج من أنشطة الخدمات الإنتاجية في الشركة وهو ما يطلق عليه نظام تكاليف الأنشطة. ويقوم هذا النظام على إفتراض أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة في المنشأة

وبالتالي تسبب التكاليف، وأن المنتجات تحدث نتيجة ممارسة الأنشطة. إذن أسلوب القياس المستخدم وفق هذا النظام يتمثل بعلاقة السبب والنتيجة، وذلك بربط الأنشطة والموارد المستنفذة في المنشأة وهي النتيجة بالسبب وهو الإنتاج. إن هذا يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة والموارد اللازمة للإنتاج، وهذا بدوره يرشد قرارات الإدارة القصيرة والطويلة الأجل وخاصة في مجال ضبط الإنفاق ومجال التسعير. أيضاً فإن إستخدام نظام تكاليف الأنشطة قد يؤدي إلى تحميل المنتج بجزء من التكلفة البيعية أو الإدارية وهذا الإجراء كان غير ممكن في ظل إستخدام نظم التكاليف التقليدية مثل نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل.

لذلك يقوم هذا النظام على مرحلتين لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص التكاليف المباشرة ككل على الأنشطة المسببة لهذه التكاليف وذلك لتحديد كلفة كل نشاط، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص الأنشطة على المنتجات بحسب درجة إستفادة كل منتج من النشاط المعين، بمعنى أنه إذا لم يستخدم المنتج أو أمر الإنتاج نشاطاً معيناً فلا يجب أن يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط. والنشاط هو عبارة عن جهد بشري أو آلي يتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في النظام. ومن أمثلة الأنشطة المسببة لوجود التكاليف أو ما يسمى بمحركات التكلفة (Cost Drives) في الشركات الصناعية نشاط إعداد الآلات للتشغيل ونشاط التصميم ونشاط الفحص ونشاط الصيانة وغيرها. ويتوقف عدد الأنشطة في الشركة المعنية على درجة تعقيد العمليات الإنتاجية فكلما كانت عمليات التصنيع أكثر تعقيداً كلما زاد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكاليف.

لذا الهدف الأساسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو الوصول إلى قياس أدق لإحتساب التكاليف، والتركيز في هذا النظام على قياس العنصر الثالث من عناصر قياس التكلفة وهو التكاليف غير المباشرة أو الأعباء الإضافية، وبالتالي مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية في إحتساب التكلفة فإن الميزة الأساسية لهذا النظام هو إيجاد أسلوب أكثر ملاءمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة. تعتبر التكاليف غير المباشرة من التكاليف المهمة والتي تمثل جزءاً من التكلفة النهائية للمنتج وفي بعض المنظمات الصناعية تصل التكلفة غير المباشرة إلى نسبة مرتفعة من هيكل التكلفة الكلية للإنتاج وهذا يبرز أهمية قياسها بشكل دقيق.

إن نظام التكلفة على أساس الأنشطة تشكل كنظام قابل للتطبيق من قبل الباحثان Cooper and Kaplan وذلك عام 1987 كنظاماً جديداً لإحتساب التكاليف وسرعان ما طبقت العديد من المنشات وبكافة أنواعها الصناعية والإدارية والخدمية والتجارية هذا النظام الجديد معلنة تلبيته لاحتياجاتها المعلوماتية.

خطوات تطبيق نظام ABC

يتم تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة على ثلاثة مراحل متتالية وهي: تحليل جميع أنشطة المنظمة، ثم تحديد موجهات أو مسببات التكلفة لكل نشاط أو مجموعات متجانسة من الأنشطة، ثم ربط تكاليف الأنشطة المتراكمة أو المجمعة في أوعية التكاليف بموضوع التكلفة الذي قد يكون منتجاً معيناً أو طلبية معينة.

تحليل الأنشطة:

يتم وضع مخطط تدفق للأنشطة المختلفة في المنشأة بحيث تحدد الأنشطة. وتساعد تقنية التخطيط الشبكي في إعداد خريطة تدفق للأنشطة لتوضيح ترابط الأنشطة سابقاً ولاحقاً ومرافقاً لإنجاز منتج معين أو تقديم خدمة لفئة معينة من العملاء. مثال أنشطة إعداد الآلات وبرمجة الإنتاج ومناولة المواد الأولية ومعالجتها في المراحل المختلفة وصيانة الآلات والتخزين... وغيرها. ويقترح Cooper أربعة مستويات للأنشطة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وذلك كما يلي:

1. أنشطة تؤدى على مستوى الوحدة Unit Level

وهي تمثل الأنشطة التي يتم إنجازها على مستوى وحدة المنتج، مثل العمل المباشر، والمواد المباشرة والقوى المحركة وغيرها.

2. أنشطة تؤدى على مستوى الدفعة Batch Level

وهي تلك الأنشطة التي يتم تأديتها وتتعلق بتشغيل كمية أو دفعه معينة من الإنتاج مثال ذلك عملية الإعداد والتجهيز وعملية الفحص ومناولة المواد.

3. أنشطة تؤدى على مستوى المنتج Product Level

وهذه الأنشطة يتم تأديتها لمساعدة ومعاونة الإنتاج مثال ذلك تحديد مواصفات المنتج وهندسة العمليات وشراء المواد وخدمات العملاء، أي أنها أنشطة تؤدى لخدمة منتج معين ككل، وليس وحدة واحدة أو كمية معينة من الإنتاج.

3. أنشطة تؤدي على مستوى المصنع Plant Level

وهي تلك الأنشطة التي يتم تأديتها لتسهيل وخدمة الطاقة الإنتاجية للمصنع ككل مثل إدارة المصنع والإضاءة والتدفئة.

تحديد موجهات التكلفة:

استناداً إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك إنطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة بين تغير موجه التكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير. وغالباً ما تكون موجهات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص وغيرها.

ربط تكاليف الأنشطة:

إن تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو فئات العملاء يتم استناداً إلى العلاقة السببية وفق مسببات التكلفة. وهذا يرتبط بدرجة إستفادة كل منتج من الأنشطة المحددة والتي تمارس داخل المنشأة.

ولإيضاح مفهوم التكلفة على أساس النشاط نورد المثال التالي:

مثال (6)

شركة صناعية تستخدم نظام تكاليف الأوامر وخلال شهر (2) كان لديها الأمر الإنتاجي (xyz) وقد بلغت تكلفة المواد الخاصة بهذا الأمر 800 دينار وتكلفة الأجور المباشرة الخاصة بالأمر 150 دينار مع العلم بأن الشركة تتبع نظام التكلفة على أساس النشاط حيث أمكن تحديد ثلاثة أنشطة يمكن على أساسها تتبع التكاليف غير المباشرة، وقد إستفاد الأمر الإنتاجي من هذه الأنشطة كما يلي:

النشاط	أساس النشاط	معدل التحميل	عدد وحدات النشاط في إنتاج الأمر (xyz)
الفحص	ساعة	0.8 دينار لكل ساعة	100 ساعة
متابعة وتقييم	ساعة	0.25 دينار لكل ساعة	50 ساعة
الصيانة	الوحدة	9 دينار لكل وحدة	10 وحدات

المطلوب: تحديد تكلفة الأمر الإنتاجي (xyz) باستخدام نظام ABC.

حل مثال (6)

تكلفة الأمر الإنتاجي (xyz)	
– مواد مباشرة	800 دينار
– أجور مباشرة	150
– ت. غير مباشرة:	
– تكلفة فحص عام 0.8 × 100 =	80
– تكلفة متابعة وتحليل 0.25 × 50=	12.5
– تكلفة صيانة أساسية 9 × 10 =	90
المجموع	**1132.5**

على الرغم من المنافع المتوقع تحقيقها بتطبيق نظام ABC فلا بدّ من الإشارة إلى بعض الإنتقادات التي تعرض لها النظام. إن أهم إنتقاد هو صعوبة التطبيق وإختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الإستعانة بخبرات متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي. كما أن تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة عموماً، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع. ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصاً في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.

دوافع تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:

1. زيادة حدة المنافسة حيث تركز الشركات المنافسة على زيادة الربحية في ظل مستوى الأسعار الحالي بدلاً من تخفيض الأسعار فإنها تسعى إلى إتباع نظم أكثر دقة في حساب التكاليف.

2. تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة نتيجة لتناقص أهمية عنصر العمل المباشر مقابل الزيادة غير العادية في التكاليف الصناعية غير المباشرة. ففي بيئة الأعمال الحديثة قد لا تشكل تكلفة العمل المباشر أكثر من 5% من تكلفة الإنتاج الإجمالية فلا يجوز توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي ربما تزيد عن 50% من تكلفة الإنتاج الإجمالية على أساس عنصر لا يمثل سوى أقل من 5% فقط من هذه التكلفة.
3. زيادة التنوع في المنتجات فلا شك أن تنوع المنتجات وزيادة الإختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع يؤدي إلى إختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات. لذلك فإن التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة المتسببة شيء مناسب ومقنع، فالأنشطة هي التي تستهلك الموارد المسببة للتكلفة، والمنتجات تستهلك الأنشطة. وبالتالي يجب تحديد الأنشطة لكي يتم تحديد التكلفة تحديداً دقيقاً.

مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:

1. خفض التكاليف وذلك من خلال أول مراحل تطبيق النظام وهي تحديد أنشطة الوحدة وتصنيفها وفق منهج تحليل القيمة، وهنا بمجرد ظهور أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج فيتم إلغاؤها أو تخفيضها قدر المستطاع.
2. يمكن خفض أزمنة تلك الأنشطة وذلك من خلال ملاحظة ورقابة الأزمنة اللازمة لتأدية الأنشطة.
3. عندما تفهم الإدارة إن التكاليف لا يتم فقط تحملها، بل هناك ما يسببها وحينما تتخذ قرار لخفض ما يسبب الأنشطة التي تستهلك الموارد فإن هذا الخفض سيكون مستمراً.

الإنتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس النشاط:

1. إن المعلومات التي يفرزها تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يجب أن يتم تكامل بينها وبين المعلومات الأخرى المرتبطة بالإيرادات وبرامج تحسين التشغيل وإشباع رغبات العميل وما يخص الجودة الشاملة، حيث أن تطبيق النظام في ذاته لا يكفي.
2. استخدام تفاصيل كافة الأنشطة يشير إلى درجات أعلى من الدقة ولكنه مكلف لتجميع وتخزين وتشغيل البيانات، وهناك إحتمال وقوع أخطاء في المراحل المتعددة فيما بين تجميع البيانات والتقرير عن التكاليف.
3. إذا لم يتم إختيار مسبب التكلفة بشكل صحيح يؤدي إلى تشوهات في التكلفة.

ولكن نستطيع أن نقول أن مزايا النظام تفوق عيوبه ولكن لا يمكن القول بإمكان تطبيقه بكافة الوحدات وذلك لإختلاف الظروف داخل هذه الوحدات وإختلاف المجتمع الضام لها وأن نجاح تطبيق النظام في بعض الشركات العملاقة في دول العالم المتقدمة لا يعني إمكانية التعميم.

لذلك يجب على كل وحدة إن تدرس إمكانية وإقتصاديات التطبيق وفق ظروفها.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **شركة صناعية تستخدم نظام تكاليف الأوامر وتحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس 60% من تكلفة الأجور المباشرة، وقد أظهرت بطاقة التشغيل للأمر رقم 99 ب التكاليف التالية 5000 دينار تكلفة المواد المباشرة، 10000 دينار تكلفة الأجور المباشرة، فإذا تم صنع وبيع أمر التشغيل رقم 99 ب فإن تكلفة الوحدات المباعة لهذا الأمر تساوي:**

أ. 21000 دينار ب. 15000 دينار

ج. 16000 دينار د. 6000 دينار

2. **شركة صناعية تستخدم نظام تكاليف الأوامر، خلال شهر نيسان حدثت التكاليف التالية لإتمام الأمر الإنتاجي رقم 133م: تكلفة المواد المباشرة 27400 دينار، تكلفة الأجور المباشرة 9600 دينار، يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بمعدل 25 دينار لكل ساعة دوران آلة، الأمر الإنتاجي 133 م يحتاج لـ 1600 ساعة دوران آلة، فإذا علمت أنه نتج عن هذا الأمر 7000 وحدة، فإن تكلفة الوحدة الواحدة هي:**

أ. 10 دينار ب. 7.08 دينار

ج. 5.28 دينار د. 11 دينار

3. **شركة صناعية تحمل أوامرها التشغيلية بالتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس تكلفة الأجر المباشر، إذا علمت أن الأمر التشغيلي رقم 101 الذي تم البدء والإنتهاء منه خلال الفترة الجارية له بطاقة أمر تظهر تحميله ب 4000 دينار مواد مباشرة، 6400 دينار أجور مباشرة، 4800 دينار تكاليف صناعية غير مباشرة محملة، أما أمر التشغيل رقم 102، والذي ما زال تحت التشغيل في نهاية العام له بطاقة أمر تظهر 2000 دينار مواد مباشرة، 3000 دينار أجور مباشرة، إن قيمة التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على الأمر 102 حتى نهاية العام الجاري:**

أ. 2250 دينار ب. 4000 دينار

ج. 4800 دينار د. 2000 دينار

4. **شركة نعمان الصناعية تتبع نظام تكاليف المراحل وخلال شهر أيلول لعام 2011 حدثت البيانات التالية المتعلقة بالمرحلة الإنتاجية(ب) علماً بأن المواد تضاف في بداية المرحلة:**
   - **وحدات محولة من المرحلة (أ) 4000 وحدة وهي الوحدات الوحيدة في الإنتاج.**
   - **وحدات تامة الصنع 3700 وحدة.**

- **وحدات تحت التشغيل آخر المدة 300 وحدة وهي تامة بالنسبة لعنصر المواد و60% تامة بالنسبة لتكاليف التشكيل. في ضوء المعلومات السابقة فإن الوحدات المكافئة لعنصر المواد وعنصر التحويل على التوالي تساوي:**

أ. 4000 و3880 وحدة   ب. 3900 و3780 وحدة

ج. 3900 و3900 وحدة   د. 4000 و4000 وحدة

5. **المعلومات التالية متعلقة بشركة الرياض لشهر نيسان من عام 2011:**

البيان	عدد الوحدات
إنتاج تحت التشغيل في 4/1	**15000 (مستوى 60%)**
وحدات بدأت في شهر 4	**40000**
وحدات تامة خلال شهر 4	**42500**
إنتاج تحت التشغيل في 4/30	**12500 (مستوى 60%)**
إنتاج تحت التشغيل في 4/1 يتضمن تكلفة مواد مقدارها 5500 دينار ومبلغ تكلفة المواد المصروفة خلال شهر 4، 18000 دينار.	

مستخدماً طريقة المتوسط المرجح وإذا علمت ان جميع المواد تضاف في بداية العملية الإنتاجية فإن تكلفة الوحدة المكافئة من المواد تقريباً تساوي:

أ. 0.5 دينار   ب. 0.55 دينار   ج. 0.33 دينار   د. 0.43 دينار

6. **إن عدد الوحدات المكافئة في نظام المراحل في ظل استخدام طريقة المتوسط المرجح يساوي:**

أ. عدد الوحدات التي تم الإنتهاء من تصنيعها خلال الفترة الحالية.

ب. عدد الوحدات التي تم البدء بها وتم الإنتهاء من تصنيعها خلال الفترة مضافاً إليها عدد الوحدات المكافئة لمخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة.

ج. عدد الوحدات التي تم الإنتهاء من تصنيعها خلال الفترة الحالية مطروحاً منها عدد الوحدات المكافئة لمخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة مضافاً إليها عدد الوحدات المكافئة لمخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة.

د. عدد الوحدات التي تم الإنتهاء من تصنيعها خلال الفترة الحالية مضافا إليها عدد الوحدات المكافئة لمخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة.

7. **أي من العبارات التالية غير صحيحة في ما يخص نظام المحاسبة على تكلفة أساس النشاط (ABC):**

أ. نظام المحاسبة على تكلفة أساس النشاط يؤدي إلى تصنيفات إضافية ومتعددة للتكاليف المباشرة مقارنة مع نظام التكاليف التقليدي.

ب. نظام المحاسبة على تكلفة أساس النشاط يؤدي إلى تحديد أدق لتكاليف الوحدات المنتجة مقارنة مع نظام التكاليف التقليدي.

ج. نظام المحاسبة على تكلفة أساس النشاط هو أكثر تعقيداً وأكثر كلفة مقارنة مع نظام التكاليف التقليدي

د. نظام المحاسبة على تكلفة أساس النشاط يمكن استخدامه في كل من المنشآت الصناعية وغير الصناعية

8. مؤسسة القدس تستخدم نظام تكاليف الأنشطة والبيانات التالية تتعلق بالأنشطة وتكاليف هذه الأنشطة ووحدات النشاط المقدرة عن احدى الفترات المالية:

الأنشطة	مجموع التكلفة	مجموع وحدات النشاط
نشاط التجميع	**710770 دينار**	**37000 ساعة الة تجميع**
نشاط إعداد طلبات الإنتاج	**39690 دينار**	**1800 طلب إنتاج**
نشاط فحص وتجريب	**119116 دينار**	**1940 ساعة فحص**

<u>والبيانات التالية تخص أحد منتجات الشركة وهو منتج 101</u>

سعر البيع لكل وحدة	**125.10**	**دينار**
تكلفة المواد المباشرة لكل وحدة	**34.94**	**دينار**
تكلفة الأيدي العاملة المباشرة لكل وحدة	**49.21**	**دينار**
عدد الوحدات المنتجة والمباعة في السنة	**460**	
ساعات العمل السنوي للماكينات	**510**	**ساعة آلة**
الطلبات السنوية	**80**	**طلب**
المعاينة السنوية	**10**	**ساعة فحص**

باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط فإن إجمالي التكاليف غير المباشرة لجميع لوحدات المنتجة من المنتج 101 تساوي:

أ. 12175 دينار ب. 869576 دينار ج. 50884 دينار د. 8425 دينار

9. مؤسسة القدس تستخدم نظام تكاليف الأنشطة والبيانات التالية تتعلق بالأنشطة وتكاليف هذه الأنشطة ووحدات النشاط المقدرة عن احدى الفترات المالية:

الأنشطة	مجموع التكلفة	مجموع وحدات النشاط
نشاط التجميع	**710770 دينار**	**37000 ساعة الة تجميع**
نشاط إعداد طلبات الإنتاج	**39690 دينار**	**1800 طلب إنتاج**
نشاط فحص وتجريب	**119116 دينار**	**1940 ساعة فحص**

والبيانات التالية تخص أحد منتجات الشركة وهو منتج 101

سعر البيع لكل وحدة	**125.10**	**دينار**
تكلفة المواد المباشرة لكل وحدة	**34.94**	**دينار**
تكلفة الأيدي العاملة المباشرة لكل وحدة	**49.21**	**دينار**
عدد الوحدات المنتجة والمباعة في السنة	**460**	
ساعات العمل السنوي للماكينات	**510**	**ساعة آلة**
الطلبات السنوية	**80**	**طلب**
المعاينة السنوية	**10**	**ساعة فحص**

باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط فإن تكلفة الوحدة من المنتج 101 تقريباً تساوي:

أ. 26 دينار ب. 110 دينار ج. 125 دينار د. 82 دينار

10. تستخدم شركة دمشق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ويوجد لدى الشركة منتجين هما (أ) و (ب) وفيما يلي التكاليف الخاصة بالأنشطة ومستوى إستفادة كل منتج من تلك الأنشطة:

	التكلفة	مستوى النشاط المتوقع		
اسم النشاط	المقدرة	منتج (أ)	منتج (ب)	المجموع
نشاط 1	22000 دينار	400	100	500
نشاط 2	16240 دينار	380	200	580
نشاط 3	14600 دينار	500	250	750

إن معدل تحميل تكلفة النشاط رقم 3 حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة سيكون:

أ. 44.00 دينار ب. 28.00 دينار ج. 19.47 دينار د. 81.20 دينار

11. شركة تستخدم نظام الأوامر التشغيلية وقد عملت خلال شهر أيار 2012 على ثلاثة أوامر تشغيلية 101 و 102 و 103 وكانت التكاليف الخاصة بهذه الأوامر كما يلي:

- **مواد مباشرة لأمر 101: 15000 ديناراً ولأمر 102: 10000 ديناراً ولأمر 103: 6000 ديناراً**
- **أجور مباشرة لأمر 101: 6000 ديناراً ولأمر 102: 4000 ديناراً ولأمر 103: 2000 ديناراً**

معدل أجر ساعة العمل المباشر 10 دنانير لكل ساعة. تحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس 5 دنانير لكل ساعة عمل مباشر، ما هو الطرف المدين في قيد صرف المواد المباشرة خلال شهر أيار 2012؟

أ. 31000 ديناراً ح/بضاعة تحت التشغيل ب. 15000 ح/ بضاعة تحت التشغيل

ج. 31000 ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة د. 15000 ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة

12. شركة تونس تستخدم طريقة المتوسط المرجح في نظام المراحل والبيانات التشغيلية للمرحلة الأولى للقسم لشهر حزيران:

البيان	الوحدات	نسبة الإكتمال
مخزون تحت التصنيع أول المدة	10000	%90
الوحدات التي بدئ بها الإنتاج	75000	
مخزون تحت التصنيع نهاية المدة	17000	%40

إن تكاليف مخزون تحت التشغيل بداية المدة تبلغ 77490 دينار تكاليف تشكيل وقد تم خلال المدة (شهر حزيران) إضافة تكاليف تشكيل بمبلغ 552062 دينار، ما هي تكلفة الوحدات المكافئة لعنصر تكلفة التشكيل خلال الشهر؟

أ. 8.610 ب. 7.361
ج. 8.416 د. 8.146

13. تستخدم مؤسسة الزرقاء نظام تكاليف الأنشطة وتستند في نظام التكاليف لديها إلى ثلاثة أوعية لتحميل التكاليف غير المباشرة وقد قامت المؤسسة بتقديم البيانات التالية:

التكاليف

الرواتب والأجور	360000 ديناراً
الإهلاك	140000 ديناراً
منافع	160000 ديناراً
المجموع	660000 ديناراً

توزيع الموارد المستهلكة

أوعية تحميل التكاليف غير المباشرة	تجميع	إعداد وتجهيز	أخرى	المجموع
الرواتب والأجور	%10	% 80	%10	%100
الإهلاك	%5	% 50	%45	%100
منافع	% 15	% 60	% 25	%100

كم قيمة التكلفة غير المباشرة الإجمالية لنشاط الإعداد والتجهيز والتي سوف تستخدم ضمن وعاء هذا النشاط؟

أ. 528000 ديناراً ب. 454000 ديناراً
ج. 418000 ديناراً د. 396000 ديناراً

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
أ	د	أ	أ	د	د	أ	أ	ب	ج
11	**12**	**13**							
أ	ج	ب							

التمرين الثاني:

تم الحصول على المعلومات الآتية من سجلات إحدى الشركات الصناعية والخاصة بأرصدة البضاعة في آخر المدة:

	مواد	أجور	تكاليف غير مباشرة محملة	إجمالي
إنتاج تحت التشغيل	50000	60000	40000	150000
إنتاج تام	110000	170000	120000	400000
بضاعة مباعة	540000	680000	430000	1650000
الإجمالي	700000	910000	590000	2200000

وكانت التكاليف الصناعية غير المباشرة محملة بالزيادة بمبلغ 33000 ديناراً.

المطلوب:

1. تحديد قيمة الأعباء الإضافية الفعليّة وعمل قيد اليومية اللازم لإقفال الحسابات إذا إعتبر أن الفرق السابق غير جوهري.
2. توزيع الفرق السابق على أساس الرصيد النهائي لحسابات البضاعة وعمل قيد اليومية اللازم لإقفال الحسابات.
3. توزيع الفرق السابق على أساس رصيد التكاليف غير المباشرة المحملة وعمل قيد اليومية اللازم لإقفال الحسابات.

التمرين الثالث:

شركة طرابلس لديها تكاليف صناعية غير مباشرة محملة بأقل مما يجب بمبلغ (45000) دينار للسنة المنتهية في 2011/12/31، وقبل معالجة هذا الفرق تم تزويدك بالأرصدة التالية لبعض الحسابات كما هي في 2011/12/31.

المبيعات	1200000 دينار
تكلفة البضاعة المباعة	72000 دينار
المخزون	
مواد مباشرة	36000 دينار
إنتاج تحت التشغيل	54000 دينار
بضاعة تامة الصنع	20000 دينار

إذا علمت أن السياسة المحاسبية للشركة تقوم على أساس توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة بالزيادة أو بالنقصان على أساس الرصيد النهائي لحسابات البضاعة.

المطلوب: ما هي تكلفة البضاعة المباعة التي يجب إظهارها في قائمة الدخل لعام 2011.

التمرين الرابع:

شركة تستخدم نظام الأوامر وكان لديها أول المدة الأوامر ذات الأرقام 221 و321 وتكاليفها 21000 دينار و23000 دينار على التوالي، وخلال فترة التكاليف الجارية تم بدء العمل على الأمر رقم 421، وبلغت التكاليف التي تم تحميلها على الأوامر الإنتاجية خلال الفترة الجارية كالتالي:

	الأمر 221	الأمر 321	الأمر 421
المواد المباشرة	9000 دينار	10000 دينار	8000 دينار
أجور مباشرة (بواقع 2 دينار /ساعة)	2800 دينار	6300 دينار	4200 دينار

إذا علمت ما يلي:

- كانت الشركة تقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس 3 دينار/ساعة عمل مباشر وبلغت التكاليف غير المباشرة الفعليّة للفترة الجارية 20000 دينار.
- في نهاية المدة بقي الأمر 421 تحت التشغيل وانتهى إنتاج الأوامر الأخرى.

المطلوب:

1. حدّد قيمة رصيد حساب الإنتاج تحت التشغيل وقيمة البضاعة التامة الصنع.
2. حدّد التكاليف غير المباشرة المحملة بالزيادة أو النقص على الأوامر جميعاً.

التمرين الخامس:

توفرت لديك البيانات التالية عن إحدى الشركات الصناعية لإحدى فتراتها المالية للمرحلة الإنتاجية (أ) والتي تحول وحداتها التامة للمرحلة الإنتاجية (ب):

1. **الوحدات:**

- وحدات بدئ في إنتاجها 4000 وحدة.
- وحدات تامة محولة 2400 وحدة
- وحدات تحت التشغيل آخر المدة 1600 وحدة عند مستوى إتمام 20%

علماً أنه يستخدم في الإنتاج مادتين (س)، (ص) وأن المادة (س) تضاف في بداية تشغيل المرحلة (أ) والمادة (ص) تضاف عند مستوى تشغيل إنتاجي 30% أما تكاليف التحويل فهي تضاف بانتظام خلال عملية الإنتاج.

المطلوب: إيجاد عدد الوحدات المكافئة (المعادلة) للمادة (س) والمادة (ص) وعنصر التحويل؟

التمرين السادس:

تعتمد إحدى الشركات الوعائين التكاليفيين التاليين للأنشطة الإنتاجية المساندة خلال شهر تشرين الأول 2005.

الوعاء التكاليفي (النشاط)	تكاليف النشاط	موجه التكلفة (أساس التحميل)	مستوى النشاط
نقل المواد	60000	عدد المرات	600 مرة
صيانة الآلات	180000	ساعات تشغيل الآلات	20000 ساعة

ولقد ظهرت المعلومات التالية المتعلقة بالطلبية /155ع/ إنتاج /2500/ وحدة خلال الأسبوع الأول من شهر تشرين الأول 2005.

مواد مباشرة	25000 دينار
أجور مباشرة	40000 دينار
نقل المواد	150 مرة
ساعات تشغيل الآلات	4000 ساعة

المطلوب: تحديد تكلفة إنتاج الطلبية /155ع/ وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

التمرين السابع:

الآتي بيانات خاصة بتشغيل المرحلة الإنتاجية (أ) في إحدى الشركات الصناعية عن شهر آذار 2012.

إنتاج تحت التشغيل أول المدة	10000
وحدات مضافة خلال الشهر	25000
وحدات تامة محولة	18000
وحدات تحت التشغيل آخر المدة	7000

يستخدم في إنتاج هذه الوحدة مادتين هما (س)، (ص) حيث تضاف المادة (س) في بداية عملية التشغيل وتضاف المادة ص عند مستوى إتمام 70% بينما تضاف تكاليف التحويل بإنتظام وقد كانت وحدات تحت التشغيل أول وآخر المدة عند مستوى إتمام 50%.

المطلوب: تحديد عدد الوحدات المكافئة للمرحلة (أ) بإستخدام:

1. طريقة المتوسط المرجح.
2. طريقة الأول في الأول.

محور المحاسبة المالية

الفصل التاسع: الرقابة الداخلية

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- مفهوم وأهداف أنظمة الرقابة الداخلية.
- عناصر أنظمة الرقابة الداخلية وأهمية كل عنصر منها.
- تعريف المخاطر وكيفية إدارتها.
- ربط الإجراءات الرقابية بالمخاطر المقيمة.
- تقييم فعاليّة أنظمة الرقابة الداخلية.
- دور لجنة التدقيق والمدقق الخارجي.
- مهام التدقيق الداخلي ودوره في تقييم وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية.
- البيئة الرقابية في ظل استخدام الأنظمة الآلية.

1. مقدمة

يحتاج تحقيق أي منشأة لأهدافها قصيرة وطويلة الأجل إلى سياسات وإجراءات عمل منظمة ترسم الطريق الذي يصل بالمنشأة إلى تحقيق أهدافها. ويتضمن ذلك تحديد الإحتياجات المالية والبشرية اللازمة، بحيث تتوفر في الموارد البشرية الخبرات والكفاءات المناسبة لإدارة الموارد المادية بفعاليّة مما يؤدي إلى الوصول إلى الأهداف المرجوة. إن هذا الطريق الذي يصل المنشأة بأهدافها هو نظام الرقابة الداخلية. ومن هنا تنبع أهمية تصميم وتنفيذ نظام رقابي كفؤ وفعّال يبيّن للمنشأة ما إذا كانت تسير على الطريق الصحيح أم لا. وبالرغم من أن نظام الرقابة الداخلية لا يضمن أن أهداف المنشأة سوف تتحقق، إلا أنه يعطي إشارات تحذيرية لمجلس الإدارة والإدارة والمكلفين بالحوكمة بشكل عام عند الإنحراف عن هذا المسار. ويمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية يفيد في:

- رقابة الأصول: من حيث كفايتها وكفاءتها وكفاءة استخدامها وحمايتها...
- توفير معلومات صحيحة لإتخاذ القرار: بحيث يتم إيصال المعلومات اللازمة بشكل صحيح وفي الوقت المناسب لمتخذي القرار داخل المنشأة. حيث أن قرار خاطئ قد يقود المنشأة إلى الفشل أحياناً.
- تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي: إن حجم العمل ومقدار الجهد الذي يقدر المدقق الخارجي الحاجة له، والذي بناءً عليه تحدد أتعاب التدقيق يعتمد على تقييم المدقق لمدى متانة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، وبالتالي فإن النظام الرقابي الفعّال يقلل من أتعاب التدقيق.

أما أسباب إنحراف المنشأة عن المسار المحدد فقد يعود لأسباب وعوامل داخلية أو خارجية، ويطلق عليها بالمخاطر. وتحتاج المنشأة إلى دراسة وتقييم المخاطر الممكنة لتصميم النظام الرقابي المناسب للتعامل مع هذه المخاطر. ولذلك تعتبر إدارة المخاطر من أهم الموضوعات التي تطغى على الساحة منذ بداية الألفية الثانية. ولذلك كان لزاماً على المنشآت منح الإهتمام الكافي لتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية المبنية على المخاطر، بالإضافة إلى تكليف قسم التدقيق الداخلي (والذي يعتبر من مكونات نظام الرقابة الداخلية) بمتابعة فعاليّة هذا النظام.

وسيتم في هذا الفصل مناقشة وربط أنظمة الرقابة الداخلية بالمخاطر المحتملة ودور التدقيق الداخلي في هذه العلاقة.

2. الرقابة الداخلية

1.2 تعريف الرقابة الداخلية:

عرفت الرقابة الداخلية من العديد من الهيئات المهنية والخبراء في هذا المجال، فقد عرفتها لجنة رعاية المنظمات المهنية (COSO) بأنها: وسيلة أو عملية يمارسها مجلس الإدارة والإدارة والموظفين تصمم للتزويد بتأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

1. فعاليّة وكفاءة العمليات: من خلال تقييم ومتابعة كفاءة الإدارة والمكلفين بالحوكمة في تحقيق:
   - الأهداف المحددة وجودة الأداء.
   - الربحية.
   - حماية الأصول.

2. مصداقية البيانات المالية السنوية أو المرحلية.
3. الإلتزام بالقوانين والتعليمات النافذة.

كما عرفتها لجنة إجراءات التدقيق (Committee on Auditing Procedures) المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها عبارة عن "الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية المصممة".

ويُلاحظ مدى التشابه في تعريفي نظام الرقابة الداخلية السابقين وهو ما أجمعت عليه بشكل أو بآخر معظم التعريفات الأخرى، لتشكل الرقابة الداخلية القلب النابض للمنشأة حيث أنها تشمل معظم وسائل أداء الأعمال فيها مثل: الهيكل التنظيمي واللجان والسياسات ودليل الحسابات والأنظمة المطبقة (كالنظام المالي والنظام الإداري) والموازنات والإجراءات والتعليمات والتقارير وقسم التدقيق الداخلي.

2.2 أهداف نظام الرقابة الداخلية:

كما أشرنا في المقدمة، فإن الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية هو مساعدة المنشأة وخدمتها في تحقيق أهدافها، ويتحقق ذلك من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف التالية:

1. تنظيم المشروع وتحديد السلطات والصلاحيات والمسؤوليات (ما يعكسه الهيكل والوصف الوظيفي).
2. حماية أصول المشروع من الإختلاس أو استخدامها في غير ما خصصت له.
3. تقييم المخاطر وتحديد مدى إدراك الإدارة لها وكفاءتها في إدارة هذه المخاطر.
4. التأكد من دقة المعلومات المحاسبية والمالية وتوقيتها حتى يمكن الإعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية.
5. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
6. تشجيع الإلتزام بالسياسات والتعليمات والقوانين الداخلية والخارجية.

3.2 تطور مفهوم الرقابة الداخلية:

تطور مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية خلال العقود الماضية بشكل مستمر، وذلك بسبب الإهتمام المتزايد من قبل العديد من الأفراد والجهات ذات العلاقة بالمنشأة بضرورة توفر أنظمة رقابية فعّالة لإدراكهم للدور المهم لهذه الأنظمة في المساهمة في نجاح المنشأة. ومن أهم هذه الجهات:

1. **المستثمرين:** فهم مهتمون بقدرة المنشأة على تحقيق أقصى ربح ممكن في ظل الإستغلال والاستخدام الأفضل للموارد المتاحة، وهو ما تساعد أنظمة الرقابة الداخلية في تحقيقه إذا كانت فعّالة.
2. **المدقق الخارجي:** يعتمد المدقق الخارجي على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وضع خطة وبرنامج التدقيق، حيث أن الشركات التي تمتاز بأنظمة رقابية كفؤة وفعّالة يقود إلى إجراءات وجهد أقل من قبل

المدقق، كما تقلل من مخاطر التدقيق بإحتمالية وجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية، وبالتالي تمنحه نوع من الأمان والاطمئنان.

3. **الهيئات التشريعية:** تهتم الهيئات التشريعية على مستوى الدولة بتطبيق المنشآت للقوانين والأنظمة السارية لتحقق هذه التشريعات أهدافها الإقتصادية والإجتماعية والبيئية، ووجود أنظمة رقابة داخلية فعّالة في المنشآت العاملة يساهم في تحسين مستوى الإلتزام بها. وتقوم العديد من الهيئات التشريعية بتشكيل فرق عمل للتفتيش على إلتزام المنشآت بهذه التشريعات، وتقوم هذه الفرق عادةً بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتوصية بمعالجة نقاط الضعف فيها.
4. **الإدارة:** إن الإدارة الناجحة هي التي تهتم بأن تكون قراراتها التشغيلية والإدارية سليمة ومبنية على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب، ولذلك تهتم بوجود أنظمة رقابية تساهم في دقة التقارير والمعلومات وسرعة إيصالها للمستويات الإدارية المختلفة. كما تهتم بمعرفة مدى النجاح في تحقيق الخطط والأهداف أولاً بأول على مستوى الشركة ككل من جهة وعلى مستوى كل قسم أو إدارة من جهة أخرى، للوقوف على الإنحرافات عن الخطط وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها وعدم تكررها.
5. **العملاء:** يهتم العملاء بقدرة الموردين على الوفاء بعقود التجارة معهم من حيث الكميات والجودة، وتبنى خططهم وموازناتهم في ضوء ذلك، ووجود أنظمة رقابية فعّالة لدى الموردين تساهم في مراقبة عمليات الإنتاج وجودة الأداء لديها.
6. **الموردين والمقرضين:** إن وجود موازنات وخطط موضوعة بشكل صحيح لدى العملاء والمقترضين تساعد في تحديد شروط البيع الآجل من قبل الموردين وتواريخ إستحقاق الأقساط من قبل المقرضين، بحيث تكون مخاطر عدم التحصيل متدنية إذا كان نظام الرقابة الداخلي لدى الشركة المقترضة فعّالاً ينتج موازنات وخطط موضوعية وقابلة للتحقق.

ولذلك أصبحت لعملية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية أهمية كبيرة بحيث أصبح من متطلبات فعاليتها أن تكون الرقابة الداخلية جزء صريح أو ضمني في الوصف الوظيفي لأي موظف.

4.2 مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر رئيسية، هي:

1. **البيئة الرقابية:** ويقصد بها البيئة الرقابية العامة لدى المنشأة، وتشمل عناصر البيئة الرقابية المؤثرة على نطاق وفعاليّة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

أ. تكامل القيم الأخلاقية للموظفين: كل منشأة يجب أن يكون لها نظام سلوكي يبين التصرفات الصحيحة ويحدّد حالات تضارب المصالح وكيفية التصرف عندها. وتؤثر البيئة الأخلاقية في تصميم وإدارة ومراقبة باقي مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى.

ب. الإلتزام بالكفاءة: أن تضم المنشأة أشخاص أكفاء لضمان تحقيق المنشأة لأهدافها وهذا يتطلب وجود وصف وظيفي يحدد المهارات والمعرفة والخبرات اللازمة لمؤديها. وأن تلتزم المنشأة بهذه المتطلبات عند التعيين بدايةً ومن ثم متابعة التدريب والتطوير لمواردها البشرية.

ج. درجة الإهتمام والفعاليّة من مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق: حيث أن لهم دور رئيسيي في تحقيق المنشأة لأهدافها، ولذلك يجب أن يقوموا بعقد إجتماعات دورية مع مسؤولي القسم المالي والمحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة عند الحاجة ومتابعة تنفيذها.

د. فلسفة الإدارة ونظام التشغيل: حيث تتأثر البيئة الرقابية العامة للمنشأة بمنهجية الفكر الإداري من حيث: هل الإدارة قابلة للمخاطر أو متحفظة، هل تتبع الإتصال الرسمي أو غير الرسمي، هل تتبنى سياسات محاسبية متحفظة أو مفتوحة.

هـ. الهيكل التنظيمي: يبين الهيكل التنظيمي إطار التخطيط والتنفيذ ورقابة الأنشطة لدى المنشأة، حيث تتحدد خطوط السلطة والمسؤولية والإتصال. ويعتمد حجم وتعقيد هذا الهيكل على حجم المنشأة.

و. تحديد المسؤولية وتفويض الصلاحيات: ويعنى بها مدى منح جزء من صلاحيات إتخاذ القرارات للأشخاص المرتبطين بتنفيذ الأعمال وبما يخدم أهداف المنشأة في النهاية (هل عملية إتخاذ القرار مركزية أم لا).

ز. نظام وسياسات التعامل مع الموارد البشرية: تعكس تعليمات وسياسات العمل الخاصة بالموظفين التي تتبناها الإدارة مدى إهتمامها بالإلتزام بالأخلاقيات والكفاءة ومنح الحوافز. كما يؤثر سلوك الإدارة بخصوص الإلتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية ومحاسبة المقصرين والمتجاوزين في درجة إلتزام الموظفين بالأنظمة والتعليمات.

2. **تقييم المخاطر**: هي عملية تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التي قد تمنع المنشأة من تحقيق أهدافها. وتتضمن تحديد قيمة الأصل المعرض للخطر ونسبة حدوث الخطر. وتقع على الإدارة مسؤولية تقييم المخاطر وإدارتها، وأن تقوم بتحديد المخاطر المقبولة والمخاطر التي تحتاج إلى مراقبة ومتابعة مستمرة لوضع آلية مناسبة للتعامل معها –كما سيتم الشرح لاحقاً–.

وبما أن المخاطر قد تحرم المنشأة من تحقيق أهدافها، فلا بد لنجاح إدارة هذه المخاطر وتجنب آثارها أن تقوم الإدارة بوضع الأهداف على مستوى المنشأة ككل، ثم على مستوى النشاطات، وتحديد عناصر النجاح للوصول لتلك الأهداف كمرحلة سابقة لعملية تحديد وتقييم المخاطر المحتملة الواجب إدارتها. وتقسم الأهداف بشكل عام إلى:

1- أهداف التشغيل (النشاط): وتتعلق بكفاءة وفعاليّة الأداء وتحقيق الربح المناسب. بالإضافة إلى حماية الأصول والموارد من الاستخدام غير المناسب أو الإختلاس.

2- أهداف إصدار التقرير المالي: وتتعلق بإعداد البيانات المالية المنشورة بحيث تكون عادلة وموثوقة

يمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين، وأن لا تحتوي على أخطاء وتحريفات قد تجعلها مضللة.

3- أهداف الإلتزام: وتتعلق بالإنصياع للقوانين والتعليمات التي تخضع لها المنشأة وعدم مخالفتها. وذلك في كافة الأنشطة والعمليات كالتسعير والتغليف والتسويق وشؤون العمال وحقوقهم وأسس التعامل التجاري....، وتجنب التعرض للغرامات والعقوبات التي قد تضر بسمعة المنشأة أيضاً.

تحليل المخاطر: الخطر هو كل ما قد يؤثر على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها، ويعود لأسباب مختلفة منها ما هو داخلي ومنها ما هو خارجي. وفي ضوء الأهداف السابقة، يجب على الإدارة تحديد وتقييم المخاطر وفقاً للمنهجية التالية:

1. تحديد المخاطر الممكنة: وتعتمد أنواع المخاطر الرئيسية على العديد من العوامل كطبيعة النشاط والانتشار الجغرافي ودرجة المنافسة. وفيما يلي بعض الأمثلة على المخاطر التي قد تؤخذ بعين الإعتبار:

أ. خسارة للسمعة أوالشهرة.

ب. إنقطاع أو توقف العمل.

ج. قرارات إدارية خاطئة.

د. الغش والإختلاس: وقد يكون الإحتيال من خلال التلاعب بالبيانات المالية لتعكس وضع مالي ونتيجة أعمال مغايرة للواقع الفعلي (وهو ما يسمى بغش الإدارة) أو من خلال إختلاس الأصول أو استخدامها لمنافع خاصة (وهو ما يسمى بغش الموظفين).

هـ. عقوبات قانونية.

و. زيادة تكاليف أو خسارة إيرادات.

ز. وضع تنافسي غير ملائم.

2. تحديد تأثير الخطر (قيمة الخسارة المتوقعة): وعادةً ما تقاس المخاطر نوعياً (منخفض، متوسط، مرتفع).

3. تحديد إحتمال حدوث الخطر، وعادةً ما يأخذ الإحتمالات التالية (منخفض، متوسط، مرتفع).

4. تحديد كيفية إدارة الخطر (الإجراءات الواجب اتخاذها): وعند اختيار هذه الإجراءات تؤخذ الإعتبارات التالية:

أ. تكلفة إجراء التعامل مع الخطر: بعض الإجراءات قد تمنع الخطر أو تلغي أثره كالتحوط والتأمين، وبعضها قد يحد من الخطر ولكن لا يلغيه، وبعضها قد تفوق كلفته المنفعة منه وعندها يعتبر الخطر مقبول.

ب. يجب وضع إجراءات تؤكد تطبيق خطط إدارة المخاطر (النشاطات الرقابية).

وفيما يلي بعض الأمثلة على أثر المخاطر التي قد تهدد تحقيق الأهداف المشار إليها أعلاه:

1. ضعف كميات الإنتاج أو إنخفاض جودته. وقد يعود ذلك لأي من الأسباب التالية:

أ. تعطل الآلات المتكرر.

ب. عدم توفير المواد الخام.

ج. تدني جودة المواد الخام.

د. قلة المهارة لدى العمال.

2. عدم القدرة على تحقيق الإيرادات المستهدفة: وقد يعود ذلك لأي من الأسباب التالية:
   أ. عدم فعاليّة سياسات البيع.
   ب. فقدان العملاء، نتيجة:
      - تكرار إرتكاب الأخطاء الحسابية والمحاسبية معهم.
      - التأخر في التوريد.
      - ظهور العيوب في الخدمة أو السلعة المباعة.
   ج. الإخلال بواجبات العمل من قبل العاملين.
   د. عدم كفاءة وكفاية الإتصال فيما بين النقاط الإيرادية المختلفة للمنشأة.
3. مخاطر تطور وسائل التجارة الخارجية وشيوع التجارة الإلكترونية كالإحتيال الخارجي ومشاكل أمن الأنظمة الآلية المستخدمة.
4. إزدياد حدة المنافسة في ظل إنتشار عمليات الدمج وظهور الشركات الكبيرة وقدرتها على تحقيق وفورات الحجم.
5. زيادة الإعتماد على الجهات الخارجية في القيام بأعمال داخلية.
6. استخدام أصول وموارد المنشأة في غير ما خصصت له، نتيجة عمليات الإحتيال والإختلاس.
7. مخالفة القوانين والأنظمة بشكل غير مقصود أو نتيجة عدم المعرفة، ومن الأمثلة على ذلك:
   أ. إفشاء معلومات سرية.
   ب. المساهمة بعمليات غسل أموال.
   ج. تقديم خدمات أو منتجات غير مسموح بها قانوناً أو مخالفة للشروط الصحية أو البيئية.
8. المخاطر الخارجية التي قد تلحق الضرر بأصول المنشأة كالكوارث الطبيعية والهزات الأرضية والحرائق والفيضانات والإختلاسات الخارجية وغيرها.

3. أنشطة الرقابة: هي السياسات التي تتناسب مع المخاطر المحددة، والإجراءات التي تؤكد قيام الإدارة بدورها الإشرافي. ويتم تصميم الإجراءات الرقابية المناسبة للتعامل مع المخاطر.

تصنيف الأنشطة الرقابية:

أ. إجراءات وقائية: وهي الإجراءات التي تصمم لمنع حدوث الخطر، وأهمها:

- فصل المهام المتعارضة: بحيث يتم فصل المهام التي قد تمكن حاملها من التلاعب والإحتيال، أو وقوع خطأ غير مقصود لا يمكن تجنبه. وبشكل عام يجب الفصل بين المهام التالية:
  - من لديه عهدة النقد المستلم غير من له صلاحية إعدام الديون.
  - من يقوم بإعداد طلبات شراء البضاعة غير من يقوم بالموافقة عليها.
  - من يصدر أمر الشراء غير المسؤول عن تسجيل استلام المخزون.
  - من يقوم باستلام وتداول النقد غير من يقوم بتسجيل العمليات النقدية في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

- من يقوم بتعديل أرصدة الذمم غير من يرحل الحركات لحسابات العملاء.
- من يقوم بالإيداع لدى البنك غير من يقوم بتسوية حساب البنك.

علماً بأن اتفاق موظفين اثنين على التلاعب كافي لتجاوز فصل المهام خاصة إذا ما كانا من مستويين إداريين مختلفين.

- التفويض المناسب للصلاحيات.
- الرقابة الثنائية: بحيث يتم تنفيذ مهمة ما من قبل شخصين معاً، ومثال ذلك:
  - الرقابة على النقد في الخزنة (القاصات) لدى المنشأة، بحيث لا يتم فتح خزنة النقد إلا بوجودهما معاً. وهذا ينطبق كذلك على الشيكات والإستثمارات المالية القابلة للتداول.
  - الرقابة على تعديل البرنامج الآلي، حيث عادةً ما تكون الكلمة السرية التي تسمح بتحرير البرنامج للسماح بإدخال التعديلات عليه مقسمة إلى جزأين، ويكون كل جزء بعهدة أحد المسؤولين.
  - الرقابة على السماح بتمرير تنفيذ عمليات إلكترونية، كالحوالات البنكية التي بمجرد إجازتها تصبح فاعلة ويلتزم البنك المصدر لها بقيمتها متحملاً أي أخطاء في عمليات الإدخال والتنفيذ. ولإرتفاع قيمتها فإن عملية تفعيلها آلياً تمر بأكثر من مرحلة، ويجيز كل مرحلة أحد المسؤولين من خلال إدخال الكلمة السرية الخاصة به.
- التأكد من ملاءة العملاء قبل شحن البضاعة في البيع الآجل.
- الإجراءات الفعليّة لحفظ الأصول.
- استخدام الكلمات السرية للوصول للمهام المسموح للموظف القيام بها.

ب. إجراءات إكتشافية: وهي الإجراءات التي تصمم لاكتشاف الأخطاء والإحتيال، ومن أمثلتها:

- مذكرة تسوية البنك.
- الجرد الفعلي للنقد والمخزون والإستثمارات المالية.
- فحص المستندات المفقودة من خلال تتبع التسلسل.
- تقرير إنحراف الموازنة التقديرية مع النتائج الفعليّة.
- تقارير قياس الأداء عبر الفترات المختلفة ومع المنافسين.

ج. النشاطات الموجهة (المباشرة): وهي النشاطات والإجراءات التي تهدف للتأكد من حدوث حدث مرغوب تسعى له المنشأة لإعطاء صورة مجتمعية إيجابية للشركة، مثل:

- تعيين موظفين محليين في مشاريع محددة.
- برامج الأنشطة الإجتماعية وخدمة المجتمع.

د. الإجراءات التصحيحية: وهي الإجراءات والآليات التي تتبناها المنشأة لمعالجة المشاكل (المخاطر) المكتشفة: كخطوات تحديد أسباب وقوع الخطر وتصحيح نتائجه ومن ثم تعديل آلية العمل لتلافي تكرار الخطر/المشكلة.

هـ. الإجراءات التعويضية: وهي الإجراءات التي تصمم لتعوض ضعف إجراء رقابي في عملية ما. كإعداد مذكرة تسوية البنك التي قد تعوض عن ضعف إجراءات رقابية على عمليات التحصيل والدفع بشيكات.

وسيتم استعراض العديد من الأمثلة على الإجراءات الرقابية بعد استكمال عناصر الرقابة الداخلية.

4. **نظام المعلومات وإيصالها للموظفين المناسبين في الوقت المناسب**

يتكون نظام المعلومات في المنشأة من كافة البيانات الممثلة لكافة أوجه النشاط فيها. فعلى سبيل المثال، فإن نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية يتكون من الإجراءات والسجلات التي أنشئت لتسجيل ومعالجة وتقديم التقارير المالية للمنشأة، بما في ذلك ما يلي:

أ. فئات العمليات المالية الهامة بالنسبة للمنشأة.

ب. نظام الدورة المحاسبية التي يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها والإبلاغ عنها في البيانات المالية سواء في بيئة الأنظمة الآلية والأنظمة اليدوية.

ج. السجلات المحاسبية ذات العلاقة، سواء كانت آلية أو يدوية.

د. عملية إعداد التقارير المالية الدورية (سنوية أو مرحلية) للمنشأة.

هـ. السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة.

و. التقديرات المحاسبية الهامة.

ز. الإجراءات المصممة لضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها خاصة ما يتعلق منها بالمعلومات النوعية الهامة قد تم الإبلاغ عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية.

5. **المتابعة والمراقبة:** يجب على الإدارة متابعة ومراقبة النظام الرقابي بالكامل، وأن يتم ذلك بطريقة نظامية مستمرة من خلال:

أ. المراقبة المستمرة لفعالية وكفاية الإجراءات الرقابية خلال تنفيذ العمليات العادية في المنشأة.

ب. التقييم المستقل من قبل الإدارة بمساعدة التدقيق الداخلي أو أي جهة متخصصة أخرى.

وتعتبر المراقبة المستمرة هي الأهم حيث أنها تقلل من الإعتماد على التقييم المستقل إذا كانت تتم بصورة جيدة، حيث أن تقارير الإستثناءات مثلاً التي تظهر الأحداث أو النتائج التي تختلف عن النتائج المتوقعة سوف تكتشف وتعالج بسرعة.

5.2 النشاطات والإجراءات الرقابية على مستوى المنشأة ككل وعلى مستوى العمليات والأنشطة

سيتم استعراض أمثلة على أهم الإجراءات الرقابية التي تشكل الأنشطة الرقابية التي تم شرحها سابقاً، وذلك بهدف زيادة إدراك المشاركين لأهمية ومحتوى النظام الرقابي. علماً أن إعتماد الإجراءات الرقابية يجب أن يتم في ضوء المخاطر المقيمة، كما أوضحنا سابقاً.

1.5.2 الإجراءات الرقابية على مستوى البيئة الرقابية العامة

1. إجراءات رقابية عامة: ومن أمثلتها ما يلي:

أ. التأمين على الممتلكات والأصول ضد السرقة والحريق وأي مخاطر أخرى قد تتعرض لها.

ب. التأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين بعهدتهم النقدية أو البضائع أو الأوراق المالية والتجارية القابلة للتداول.

ج. توزيع الصلاحيات وفقاً لمستوى المسؤولية.

د. تشكيل اللجان لإقرار أو القيام بالعمليات المادية، كلجنة المناقصات والعطاءات للمشتريات التي تزيد عن حدود صلاحيات رئيس قسم المشتريات والمدير العام.

هـ. تشكيل لجان الجرد المفاجئ للنقد والبضاعة ولجان الجرد الدوري كعمليات الجرد التي تتم للأصول في نهاية السنة مثلاً.

و. تطبيق الرقابة الثنائية فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المنشأة كالعهدة على الخزائن النقدية وصرف الشيكات وإنجاز المعاملات المهمة الأخرى.

ز. إنشاء قسم للتدقيق الداخلي يتولى تقييم النظام الرقابي. وسيتم إفراد جزء خاص عن ذلك في هذا الفصل لاحقاً.

2. إجراءات رقابية إدارية: ومن أمثلتها ما يلي:

أ. تحديد أهداف ومهام الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل بينها.

ب. توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين الموظفين بشكل واضح يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.

ج. توثيق الوصف الوظيفي لكافة المهام بمستوياتها الإدارية المختلفة داخل المنشأة. بحيث يدرك كل موظف ما هو مطلوب منه.

د. فصل المهام بحيث لا ينفرد موظف بعملية ما من البداية للنهاية.

هـ. أن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.

و. استخراج المستندات من أصل وعدة صور لضمان حصول الأقسام ذات العلاقة على نسخة لتوثيق إجراءاتها.

ز. إتباع سياسة تدوير الموظفين بما لا يتعارض مع مصلحة العمل.

ح. ضرورة قيام كل موظف بإستغلال بالجزء الأكبر من إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

ط. مراقبة سلوكيات الموظفين والوقوف عند أي تغيرات فيها لتحديد أسبابها، كتغير مستوى الإنفاق بشكل ملموس لموظفين قد يقوموا بإستغلال مناصبهم وصلاحياتهم للكسب غير المشروع.

3. إجراءات محاسبية: ومن أمثلتها ما يلي:

أ. تصميم دليل الحسابات بشكل مناسب يراعي الفصل بين المجموعات المحاسبية الأساسية (الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات).

ب. تحديد إطار الإبلاغ المالي المناسب (كمعايير الإبلاغ المالي الدولية أو أي معايير أخرى).

ج. أن يتم إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والإحتيال، ويوفر المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة أولاً بأول.

د. إصدار التعليمات بعدم تسجيل أي عملية مالية ما لم تكتمل مستندات الإثبات (كأمر الشراء وفاتورة المورد وسند الإستلام المخزني لإثبات عملية شراء البضاعة).

هـ. عدم قبول أي مستند إثبات ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين.

و. عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به أو مطابقة وجرد عهدة هو مسؤول عنها، بل يجب أن يتم ذلك من موظفين آخرين.

ز. استعمال الآلات الحاسبة للعمليات الرياضية مما يقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.

ح. استخدام وسائل التوازن المحاسبي مثل موازين المراجعة ومطابقة حسابات المراقبة الإجمالية في الأستاذ العام مع بيانات الدفاتر المساعدة.

ط. إجراء مطابقات دورية لأرصدة الدفاتر والسجلات المحاسبية مع الكشوف الواردة من الخارج.

ي. القيام بالجرد الفجائي للنقد والبضاعة والأوراق المالية والتجارية ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

2.5.2 الإجراءات الرقابية على مستوى بعض العمليات:

تقسم عمليات أي منشأة من ناحية الإرتباط الإداري والمالي والوظيفي عادةً في مجموعة من الدورات التشغيلية المالية المتكاملة (كدورة المشتريات والدائنون والمدفوعات ودورة المبيعات والمدينون والتحصيلات... وهكذا) بحيث تمثل الدورة مجموعة الخطوات اللازمة لاكتمال التبادل بين المنشأة وطرف آخر وتحويل أو استخدام الأصول داخل المنشأة. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بهذه الدورات (على سبيل المثال لا الحصر):

أولاً: الإجراءات الرقابية لدورة المشتريات والدائنون والمدفوعات

تشتمل هذه الدورة على الإجراءات المتعلقة بشراء البضاعة والمواد الخام، والذمم الدائنة الناتجة عن العمليات الآجلة منها والتسديدات للعمليات النقدية ولحسابات الدائنين. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:

1. أن يتم إعتماد الموردين وفقاً لمعايير تحددها الإدارة.
2. أن يتم الشراء بناءً على طلبات شراء معتمدة من رئيس قسم المشتريات.
3. أن تتم عمليات الشراء وفقاً للصلاحيات الخاصة بالموظفين واللجان.
4. أن تحتوي أوامر الشراء لكل مورد، على نوع ووصف وكمية كل صنف والسعر وشروط التسليم.
5. أن تكون أوامر الشراء مرقمة مسبقاً بشكل متسلسل.

6. أن ترسل نسخة من أوامر الشراء لقسم المحاسبة.
7. أن تتم المحافظة على نماذج أوامر الشراء غير المستخدمة تحت الرقابة الثنائية لمنع سوء استخدامها.
8. أن لا تحتوي نسخة أمر الشراء المرسلة لقسم الاستلام أو المخازن على الكمية (لضمان صحة ودقة عملية العد) ولا على السعر.
9. أن يتم فحص البضاعة المستلمة ومطابقتها للمواصفات.
10. أن يتم الإبلاغ الفوري عن البضاعة التي ترد ناقصة أو تالفة.
11. أن يتم إعداد تقارير استلام على الفور لكل البضاعة والمواد المستلمة مع إرسال نسخة منه لقسم المحاسبة.
12. أن يتم تسليم فواتير الشراء لقسم المحاسبة.
13. أن يتم قيد عملية الشراء بعد مطابقة أمر الشراء وتقرير الاستلام وسند الإدخال المخزني وفاتورة المورد.
14. أن يتم ختم الفاتورة المسددة بعد الدفع بما يفيد سدادها، حتى لا تقدم للدفع مرة ثانية.
15. أن يتم الإستفادة من الخصم النقدي المتاح.
16. أن يطابق مجموع أرصدة الحسابات الفردية للموردين مع رصيد حساب المراقبة بالأستاذ العام دورياً.
17. أن تتم المدفوعات للموردين عن طريق الشيكات.

ثانياً: الإجراءات الرقابية لدورة المبيعات والمدينون والمقبوضات

تشتمل هذه الدورة على الإجراءات المتعلقة ببيع البضاعة، والذمم المدينة الناتجة عن العمليات الآجلة منها، والتحصيلات للعمليات النقدية ولحسابات الذمم المدينة. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:

1. أن المبيعات تتم إلى عملاء معتمدين وضمن حدود التسهيلات الممنوحة.
2. أن تعتمد أسعار البيع وشروطه قبل إتمام البيع من رئيس قسم المبيعات إذا كانت وفقاً لجدول الأسعار المعتمد من الإدارة.
3. أن تعتمد أي أسعار تقل عن جدول الأسعار من قبل الإدارة.
4. أن يتم شحن البضاعة بناءً على عمليات بيع صحيحة فقط وفي الوقت المناسب.
5. أن يتم استخدام نظام الجرد المستمر.
6. أن يتم إعداد فواتير البيع للبضائع التي يتم شحنها فقط (بموجب سند الإخراج المخزني وتوقيع العميل على نسخة تقرير الاستلام).

7. أن يتم إجراء مطابقة بين مجموع أرصدة المدينين في الأستاذ المساعد للذمم مع رصيد حساب المراقبة في الأستاذ العام دورياً.
8. أن يتم تحديث بيانات العملاء المماطلين أو المتأخرين عن السداد ليتم متابعتهم لتحصيل المبالغ المستحقة عليهم وتعديل شروط التعامل الآجل معهم.
9. أن يتم حصر ومتابعة إرتباطات البيع غير المنفذة دورياً.
10. أن يتم تصميم وتبليغ حدود التسهيلات الإئتمانية للعملاء.
11. أن يتم التحقق من مسموعات وملاءة العميل قبل تحديد التسهيلات.
12. أن تخضع فواتير البيع للإجراءات الرقابية التالية:
    أ. الترقيم المتسلسل المسبق.
    ب. المطابقة مع أوامر البيع.
    ج. المطابقة مع إشعارات ومستندات الشحن.
    د. المقارنة مع قوائم الأسعار الحالية وشروط البيع.
    هـ. التأكد من صحة العمليات الحسابية من قبل موظف آخر غير المعد.
13. تحتسب عمولة المبيعات وفقاً للمعدلات التي تقرها الإدارة.
14. أن ترسل كشوف حسابات معتمدة للعملاء على العناوين المسجلة شهرياً.
15. أن يتم إعداد جدول أعمار للذمم المدينة من قبل شخص مستقل عن مسؤوليات تحرير فواتير البيع أو المقبوضات.
16. أن تؤخذ موافقة مجلس الإدارة المسبقة على إعدام أية ديون على العملاء.

ثالثاً: الإجراءات الرقابية لدورة الرواتب والأجور

تشتمل هذه الدورة على الإجراءات المتعلقة بتعيين الموظفين، وسداد الرواتب والأجور. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:

1. وجود أنظمة موثقة تبين إجراءات ما قبل التعيين والتعيين وما بعد التعيين، بحيث تشمل ما يلي:
    أ. أن يتم الإعلان في الصحف اليومية عن وجود شواغر محددة.
    ب. أن يحتوي الإعلان على المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة (توفيراً للوقت والجهد).
    ج. تحديد المسؤول عن استلام الطلبات وتحديد من تنطبق عليهم المواصفات من المتقدمين للوظيفة لإستكمال الإجراءات.
    د. تحديد مراحل اختبار المرشحين للوظائف من امتحانات ومقابلات والوزن النسبي لكل مرحلة.
    هـ. وضع أسس الإختيار وصلاحيات اللجنة واعتماد قرار التعيين من المستوى الإداري المناسب.

و. أن يخضع الأفراد الذين تم تعيينهم للفحوصات الطبية اللازمة والشهادات السلوكية المطلوبة قبل مباشرة العمل.

ز. وجود برنامج تأهيل وتدريب للموظفين الجدد.

2. أن يتم إعتماد الآتي وفقاً للصلاحيات التي حددتها الإدارة:

أ. التعيين.

ب. الترقية.

ج. الكادر الوظيفي.

د. المزايا الأخرى الممنوحة للموظفين.

3. أن يتم إدخال بيانات الموظفين الجدد بما فيها الرواتب والمزايا الأخرى من قبل أحد موظفي الموارد البشرية وأن يتم مراجعتها من قبل مسؤول عنه قبل تثبيتها.

4. أن يتم إدخال التعديلات المعتمدة على سجلات الرواتب والأجور المتعلقة بالمعلومات الأساسية عن الموظفين من قبل موظف غير مسؤول عن إحتساب الرواتب الشهرية وأن يتم إعتمادها من مسؤول في القسم ذاته.

5. أن تسجل الرواتب والأجور حسب تصنيفها (ضمن تكاليف الإنتاج أو كمصاريف فترة).

6. وجود مجاميع رقابية مناسبة (سواء في بيئة العمل اليدوي أو الآلي) للأمور التالية:

أ. عدد الموظفين أو العمال الفعلي مع الوارد في كشف الرواتب.

ب. معدل الراتب أو الأجر الشهري.

ج. الإستقطاعات.

د. ساعات العمل المستخدمة لحساب الراتب أو الأجر.

7. أن يتم تزويد الموظفين المسؤولين عن إعداد الرواتب والأجور بإشعارات فورية لإبلاغهم بما يلي:

أ. مقدار الرواتب أو الأجور للموظفين أو العمال المعينين حديثاً.

ب. التعديلات والتغييرات في رواتب وأجور الموظفين والعمال القائمين.

ج. التغييرات في الإستقطاعات والإعفاء من الإستقطاعات المعتمدة.

8. أن يتم مطابقة ساعات الإنتاج الكلية من واقع أوامر التشغيل وبطاقات العمل مع تلك المستخدمة لإحتساب الرواتب والأجور الفعليّة.

9. أن تعتمد الرواتب والأجور من قبل موظفين مسؤولين قبل إصدار شيكات الرواتب والأجور أو تحويلها لحسابات الموظفين لدى البنوك، والتحويل أفضل رقابياً وأقل كلفة خاصة في الشركات الكبيرة.

10. بخصوص الرواتب والأجور التي تدفع بشيكات، أن تسحب الشيكات على حساب بنكي خاص بذلك، وأن تعادل الإيداعات في هذا الحساب صافي الرواتب والأجور.

11. أن يخضع إعداد شيكات الرواتب والأجور لنفس إجراءات الرقابة الداخلية التي تخضع لها الشيكات الأخرى بما في ذلك:
   أ. استخدام شيكات مرقمة مسبقاً، ومتابعة الأرقام غير المستخدمة.
   ب. تقييد حرية الوصول إلى الشيكات غير المستخدمة.
   ج. التوقيع على الشيكات حسب صلاحيات المفوضين بالتوقيع.

رابعاً: الإجراءات الرقابية للمخزون السلعي

تشتمل هذه الفقرة على الأمور المتعلقة بالمخزون. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:

1. أن المواد الموجودة في المستودعات في عهدة أمين خاص.
2. توفر الحماية للمخزون السلعي مع الأخذ في الإعتبار قيمته وسهولة سرقته.
3. أن يقوم أمين المستودع بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير إستلام وصرف.
4. أن تصرف المواد بالمخازن بناءً على أوامر صرف كتابية.
5. أن تتبع المنشأة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والمهمات والبضائع تحت التشغيل وتامة الصنع.
6. أن يحتفظ موظفون مستقلون بسجلات كمية للأصناف غير تلك الموجودة لدى أمناء المستودعات.
7. أن يجري جرد فعلي فجائي دوري لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع.
8. أن يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المستودعات والذين بعهدتهم السجلات.
9. أن يشتمل نظام المستودعات على تجهيز تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن:
   أ. مفردات البضاعة بطيئة الحركة.
   ب. المفردات عديمة الحركة.
   ج. المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية.
10. أن هنالك رقابة محاسبية على:
   أ. بضاعة الأمانة المرسلة للغير.
   ب. بضاعة الأمانة التي بحوزتنا للغير.
11. أن اختصاصات ومسؤوليات أمين المستودع محددة بوضوح بالتنظيم الداخلي للمنشأة.
12. أن هنالك تأمين على أمناء المستودعات ضد خيانة الأمانة.
13. أن يقتضي التنظيم الإداري للمنشأة إستقلال أمناء المستودعات عن قسم المشتريات وقسم المبيعات.
14. أن هنالك تأمين على البضائع بالمخازن ضد الحريق أو السرقة أو التلف.

15. أن تعرض الفروق بين الموجود الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها.
16. أن يجري تقييم وتسعير البضاعة بالمخازن من قبل لجنة مستقلة.

نشاط: حاول أن تقابل كل إجراء رقابي للنشاطات المختارة أعلاه مع المخاطر التي صمم من أجلها، وهل يعتبر هذا الإجراء وقائي أم اكتشافي أم تصحيحي.

2.5.2 محددات أنظمة الرقابة الداخلية

بالرغم من أن عملية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية تهدف إلى تجنب المخاطر التي قد تحرف المنشأة عن تحقيق أهدافها، إلا أن هناك بعض المحددات والمعوقات التي قد تمنع الأنظمة الرقابية من أداء دورها، وأهم هذه المحددات:

1. محدد التكلفة: سعي الإدارة لعدم تجاوز كلفة نظام الرقابة الداخلية المنافع المتوقعة من تطبيقه.
2. معظم الإجراءات الرقابية تصمم لمواجهة العمليات المتكررة، دون أن تأخذ بالإعتبار العمليات غير المتكررة.
3. إحتمال الخطأ البشري في تصميم أو تنفيذ النظام الرقابي بسبب الإهمال أو الخطأ في تقدير وفهم التعليمات.
4. إمكانية الإلتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ موظف أو أكثر للقيام بعملية إحتيال مع أطراف من خارج أو من داخل المنشأة.
5. إمكانية قيام أحد الأشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة استخدام هذه المسؤولية، وتجاهل الرقابة الداخلية.
6. التغييرات في الظروف دون تعديل الإجراءات الرقابية بما يتناسب مع هذه التغييرات.

3. لجنة التدقيق ودورها في فعاليّة أنظمة الرقابة الداخلية

لم تحقق جهود الجهات المعنية بتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية النجاح المطلوب لفترات طويلة رغم وجود العديد من المنبهات لنواحي الضعف الرقابية لدى العديد من الشركات، كالمدققين الداخليين والخارجيين ومراقبي الجهات الرسمية والمهنية المختلفة. ولكن عدم تجاوب مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية لدى هذه الشركات لملاحظات وتوصيات الجهات الرقابية المشار إليها، بسبب عدم إدراك أهمية هذه الجوانب الرقابية، أو بسبب وجود مصالح ببقاء ثغرات معينة في النظام الرقابي، أو لأي أسباب أخرى، أوجب ضرورة وجود جهة مستقلة داخل المنشأة تهتم بذلك وتأخذ بالتحسينات المقترحة لضمان تحقيق الأنظمة الرقابية للدور المتوقع لها. ومن هنا نشأت فكرة تكوين لجنة التدقيق، وتطورت مسؤولياتها وصلاحياتها إلى أن أصبحت متطلب رئيسي في كافة الشركات المساهمة العامة والعديد من الشركات الأخرى.

1.3 متطلبات لجان التدقيق

تشكل لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويتم إدراجها في الهيكل التنظيمي في موقع يربط بين الإدارة ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي والداخلي، وبالرغم من عدم وجود مواصفات وشروط محددة لأعضاء اللجنة،

إلا أن هناك بعض المؤسسات المهنية التي أشارت إلى ضرورة توافر الشروط التالية:

1- أن تشكل اللجنة من ثلاثة أعضاء على الأقل.

2- مستقل، لا يتقاضى أتعاب عن خدمات إستشارية أو غيرها (إلا ما يتعلق بعضويته للجنة التدقيق ومجلس الإدارة) أو موظف لدى الشركة أو شركة تابعة لها.

3- أن يكون قد مضى خمس سنوات على تركه العمل مع الشركة كموظف أو كمدقق خارجي.

4- أن يكون لدى أحدهم على الأقل خبرة في المحاسبة أو الإدارة المالية، وبينت بعض الجهات التشريعية أنه إذا لم يتوفر هذا الشرط يجب الإفصاح عن ذلك. ويجوز في هذه الحالة أن تستعين اللجنة بخبير مالي كعضو في اللجنة.

5- أن يمتلك جميع الأعضاء ثقافة مالية مناسبة، أو أن يكتسبوها خلال فترة معقولة من العضوية في لجنة التدقيق.

2.3 مسؤوليات لجان التدقيق

1- تعيين وتحديد أتعاب والإشراف على عمل أي مؤسسة محاسبية تعمل في المنشأة (كالمدقق الخارجي).

2- مساعدة مجلس الإدارة في:

أ. إصدار بيانات مالية عادلة.

ب. إلتزام المنشأة بالمتطلبات القانونية والتشريعية.

ج. التحقق من مؤهلات وإستقلالية المدقق الخارجي بعد مراجعة تقريره حول البيانات المالية.

د. متابعة والإشراف على أداء التدقيق الداخلي والخارجي.

3- عقد الإجتماعات الدورية مع كل من مجلس الإدارة والإدارة والتدقيق الداخلي والخارجي، لمناقشة ومتابعة الأمور والملاحظات الهامة.

4- إعداد تقرير بنتائج أعمال اللجنة وأهم المعلومات الخاصة بالمنشأة التي قد تفيد المستخدمين، ويرفق بالتقرير المالي.

5- وضع إجراءات للتعامل مع استلام وإبقاء ومعالجة الشكاوي الخاصة بالنواحي المحاسبية والإجراءات الرقابية ومسائل التدقيق، بما يضمن إتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع هذه الشكاوي أو المعضلات.

6- استلام ومراجعة تقرير المدقق الخارجي عن أنظمة الرقابة الداخلية، وتحديد التحسينات اللازمة.

بالرغم من الدور الأساسي للجنة التدقيق في العمل على وجود نظام رقابي فعّال، إلا أن الإدارة تبقى مسؤولة عن التأكد أنها طبقت رقابة كافية لمواجهة مخاطرة وجود تحريف جوهري في البيانات المالية لا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب.

3.3 علاقة لجنة التدقيق بالمدقق الخارجي وأثر ذلك على نظام الرقابة الداخلية

تهدف عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة البيانات المالية المنشورة. ويستفيد المدقق الخارجي من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في تصميم خطة وبرنامج التدقيق وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق المناسبة للوصول إلى رأي سليم. فإذا تبين للمدقق أن النظام الرقابي فعّال ومخاطره متدنية، فإنه يقوم بتقليل جهوده وإجراءاته لأن

إحتمال وجود الأخطاء والتحريفات المادية منخفضة. ويطلب من المدقق في هذه الحالة توثيق مبررات إعتبار مخاطر الرقابة أقل من عالية. أما إذا تم اعتبار مخاطر الرقابة بأنها مرتفعة، فإن إجراءات وجهود المدقق ستكون كثيفة لأن إحتمال وجود الأخطاء والتحريفات المادية مرتفع، ولا يطلب من المدقق في هذه الحالة توثيق مبررات إعتبار مخاطر الرقابة عالية. كما تفيد عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في التركيز على المناطق الأكثر مخاطرة.

1.3.3 تقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية

يعتبر إجراء "تتبع المسار (Walk Through)" بأخذ عملية من بدايتها إلى نهايتها من أهم أساليب فهم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية. وعادةً ما تضم إجراءات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من قبل المدقق ما يلي:

1. الإستفسار: بسؤال الموظفين والمدراء عن العديد من جوانب إجراءات سير العمل لدى المنشأة.
2. الملاحظة: بملاحظة المدقق من خلال المشاهدة الفعليّة كيفية تنفيذ الموظفين للمهام المطلوبة منهم، وهل يتم ذلك وفقاً للسياسات والتعليمات النافذة.
3. الفحص المستندي: وذلك بفحص عينات من المستندات الداخلية المؤيدة لكافة أعمال المنشأة للتأكد من تنفيذها بشكل صحيح ووفقاً للصلاحيات، وموقعة من الموظف المعد للمستند والمسؤول عن مراجعة صحة هذا المستند.
4. إعادة تأدية الضوابط: ويقصد بها قيام المدقق بإعادة إنشاء مستندات وهمية لعمليات حقيقية لدى المنشأة، ومن ثم مطابقة نتائج إجراء المدقق مع المستندات الفعليّة لدى المنشأة، بحيث يتحقق المدقق من دقة تنفيذ الموظفين لأعمالهم وفقاً للسياسات النافذة.

وتقوم لجنة التدقيق بمتابعة المدقق الخارجي من خلال الإجتماعات الدورية ومتابعة الحالات الخاصة التي تتضمن أمور وملاحظات مادية يقوم المدقق بإيصالها للمكلفين بالحوكمة لدى المنشأة، ومن هذه الأمور الهامة ما يلي:

1. اختيار أو تغيير السياسات والممارسات المحاسبية الهامة التي من الممكن أن يكون لها أثر مادي على البيانات المالية للمنشأة.
2. الأثر المحتمل على البيانات المالية لأية مخاطر تعتبر هامة مثل المقاضاة التي لم يتم الفصل فيها والتي يطلب الإفصاح عنها في البيانات المالية.
3. تعديلات التدقيق سواء سجلتها المنشأة أم لا والتي من الممكن أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية للمنشأة.
4. حالات عدم التأكد المادية المتعلقة بالأحداث والظروف التي قد تثير شكا هاماً حول قدرة المنشأة على الإستمرار.
5. الخلافات مع الإدارة بشأن الأمور التي من الممكن بمجموعها أو إفرادها أن تكون هامة بالنسبة للبيانات المالية للمنشأة أو لتقرير المدقق، وما إذا تم أو لم يتم حل هذه الخلافات.
6. حالات الضعف المادية في الرقابة الداخلية.
7. أية ملاحظات خاصة بنزاهة الإدارة والإحتيال الذي للإدارة علاقة به.

2.3.3 تقييم المدقق الخارجي لمخاطر الغش والإحتيال

تعتبر دراسة المدقق لمخاطر الغش والإحتيال جزء من عملية تقييم المخاطر على مستوى البيانات المالية. ولا يتحمل المدقق مسؤولية منع الإحتيال أو الخطأ للأسباب التالية:

1. لا يمكن للمدقق أن يحصل على تأكيد مطلق بأنه سيتم إكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية. وذلك بسبب:
   أ. استخدام الحكم المهني.
   ب. الطبيعة الإختبارية لعملية التدقيق (استخدام العينات).
   ج. محددات نظام الرقابة الداخلية.
   د. أن العديد من أدلة الإثبات المتوفرة للمدقق هي مقنعة وليست قطعية.
2. إخفاء المعلومات في عمليات الإحتيال من قبل مرتكبيها.

وتنحصر مسؤولية المدقق بتصميم إجراءات مناسبة تأخذ بالإعتبار إمكانية إكتشاف حالات الإحتيال والخطأ. أما الإثباتات التي يسعى المدقق لتحديد مدى فعاليّة الإجراءات الرقابية للمخاطر المتعلقة بها فهي:

1. إثباتات بشأن فئات العمليات والأحداث للفترة التي يتم تدقيقها، وتشمل:

أ. الحدوث: العمليات والأحداث التي تم تسجيلها وقعت وتخص المنشأة.
ب. الاكتمال: جميع العمليات والأحداث التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها.
ج. الدقة: المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث المسجلة تم تسجيلها بشكل مناسب.
د. القطع Cutoff: العمليات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.
هـ. التصنيف: العمليات والأحداث تم تصنيفها بشكل مناسب.

2. الإثباتات بشأن أرصدة الحسابات في نهاية الفترة وتشمل:

أ. الوجود: الأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين موجودة.
ب. الحقوق والإلتزامات: المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، والإلتزامات هي إلتزامات على المنشأة.
ج. الاكتمال: كافة الأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها.
د. التقييم والتوزيع: الأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة.

3. الإثباتات بشأن العرض والإفصاح وتشمل:

أ. الحدوث: الأمور التي تم الإفصاح عنها وقعت.
ب. والحقوق والإلتزامات: الأمور التي تم الإفصاح عنها تخص المنشأة.
ج. الاكتمال: كافة الإفصاحات التي كان يجب إدخالها في البيانات المالية تم إدخالها.
د. التصنيف وإمكانية الفهم: المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب، والإفصاحات معبر عنها بوضوح.
هـ. الدقة والتقييم: المعلومات تم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة.

وعادةً ما يقيم المدقق مدى وجود ظروف أو أحداث قد تشير إلى إمكانية وجود الإحتيال أو الخطأ، ومن هذه الظروف

والمؤشرات ما يلي:

1. المؤشرات على مستوى البيانات المالية وتشمل:

أ. خبرة ومعرفة الإدارة، والتغيرات الحاصلة في الإدارة خلال الفترة.

ب. الضغوط غير الإعتيادية على المنشأة، التي قد تدفع الإدارة للتحريف في البيانات المالية، مثل تعدد حالات فشل الأعمال في القطاع، أو إحتياج المنشأة لتمويل كبير حتى تستمر بالتشغيل.

ج. الطبيعة الخاصة لأعمال وظروف المنشأة، مثل إحتمال كون منتجات أو خدمات المنشأة ذات تقنية قديمة، أو تعقيد هيكلية رأس المال، أو توسع الإنتشار الجغرافي.

2. على مستوى رصيد الحساب وطائفة العمليات وتشمل:

أ. ارتفاع درجة السيولة للبنود المالية.

ب. حسابات البيانات المالية المحتمل أن تكون قابلة للتحريف، مثلاً الحسابات التي تتطلب إجراء تسويات في الفترة السابقة.

ج. التعقيد في تسجيل العمليات، والتي قد تتطلب استخدام خبير.

د. درجة الإجتهاد والتخمين التي يتضمنها تحديد أرصدة الحسابات.

هـ. إتمام عمليات غير إعتيادية ومعقدة في أو قرب نهاية الفترة المالية.

في حين يتحمل المكلفون بالتحكم المؤسسي في المنشأة وإدارتها المسؤولية الرئيسية لمنع وإكتشاف الخطأ والإحتيال، وذلك من خلال:

1. فعاليّة النظم المحاسبية وسلامة التقرير المالي للمنشأة، وأن الأنظمة الرقابية المناسبة قد صممت بشكل صحيح.
2. إنشاء بيئة رقابية تضمن تنفيذ النظم المحاسبية والرقابة الداخلية المصممة من أجل منع واكتشاف الخطأ والإحتيال.

4. التدقيق الداخلي

عرّف معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط توكيدي إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها. وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطرة والرقابة والحاكمية المؤسسية".

ومن التعريف السابق فإن التدقيق الداخلي يمثل نشاط خدمي:

- توكيدي: متمثلاً في عمليات الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات بغرض التوصل إلى تقييم مستقل لإدارة المخاطر وفعاليّة نظام الرقابة والحاكمية المؤسسية.
- إستشاري: تقديم الخدمات الإستشارية لإضافة قيمة وتحسين فعاليّة الحاكمية المؤسسية وإدارة المخاطر.
- مستقل: وتعني الإستقلالية عدم وجود ظروف تهدد موضوعية المدقق الداخلي، ويتحقق ذلك من خلال إرتباطه

بجهة غير تنفيذية كلجنة التدقيق.

- موضوعي: تعتبر الموضوعية حالة ذهنية تسمح للمدقق الداخلي بأداء مهمة التدقيق بنزاهة، وتتطلب الموضوعية بأن يكون رأي وأحكام المدقق الداخلي غير خاضعة لتأثير الآخرين.

1.4 أهداف ونطاق التدقيق الداخلي

على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاءة وفعاليّة الرقابة الداخلية، وأنظمة العمليات والمعلومات ومساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية لها:

1. تحديد كفاية وفعاليّة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها، هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.
2. قابلية المعلومات للإعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب حتى تمكن الإدارة الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات المناسبة. ولذلك فإن التدقيق الداخلي يقيم كفاية وفعاليّة الرقابة على السجلات والتقارير.
3. حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة تجنب الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، وذلك بمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة بكفاية التأمين عليها ضد هذه المخاطر.
4. الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة: يتحقق التدقيق الداخلي من أن موظفي المنشأة ملتزمون بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والأنظمة، والتعليمات، وذلك بعد التحقق من سلامة تصميم وتنفيذ هذه السياسات والإجراءات.
5. تحقيق الأهداف والغايات: يقوم المدقق بالتأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.
6. الاستخدام الأمثل للموارد: وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات التشغيلية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة.
7. تحديد عوامل الخطر: على المدقق الداخلي تحديد الأنشطة والعمليات والبيانات التي تتضمن مخاطر عالية وإعلام الإدارة عنها وتقييم كيفية التعامل معها وتقييمها.
8. منع واكتشاف الغش والإحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والإحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعاليّة الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوعهما.

2.4 صلاحيات ومسؤوليات المدققين الداخليين

- إن مسؤولية المدقق الداخلي هو خدمة المنشأة بطريقة تتفق مع المعايير المهنية، فهو يقوم بمراجعة وتقييم السياسات والإجراءات والخطط بهدف إعلام ونصح الإدارة.
- ليس من مسؤوليات المدقق الداخلي ولا من صلاحياته وضع أو المشاركة في وضع السياسات للأنشطة التشغيلية تحقيقاً للموضوعية التي يجب أن يتحلى بها، إذ لا يمكن للمدقق القيام بنقد سياسات أو إجراءات

شارك في وضعها.

- من صلاحيات المدقق الداخلي الدخول إلى كافة ممتلكات المنشأة وقيودها ووثائقها دون حدود وليس للمدقق أية صلاحيات تنفيذية. إذ يتوجب عليه التقرير عن أعماله وتقديم الإقتراحات والنصائح للإدارة العليا دون أن يكون له الحق في إصدار الأوامر للجهات الخاضعة للتدقيق بتنفيذ هذه الإقتراحات، حيث هذه المهمة من مسؤوليات الإدارة العليا، وهنا قد تلعب لجنة التدقيق دور محوري.

3.4 أنواع التدقيق الداخلي: هناك العديد من أقسام التدقيق الداخلي وفقاً للهدف منه، أهمها:

1. تدقيق مدى الإلتزام بالقوانين والتعليمات.
2. التدقيق التشغيلي. هو تدقيق لإختبار فيما إذا كانت الوظائف المختلفة داخل المنشأة فعّالة في تحقيق أهدافها وتعمل بشكل كفؤ وإقتصادي.
3. التدقيق المالي. لإختبار مدى موثوقية وتكامل وسلامة المعلومات المالية المعلنة والتحقق من أن أصول المنشأة محمية.
4. تدقيق أنظمة المعلومات. وهو تدقيق لإختبار وفحص أمن وسلامة أنظمة تشغيل البيانات.
5. تدقيق الأداء. ويشمل:

   أ. تدقيق الكفاءة. وهو تدقيق لبرامج وأنشطة محددة لإختبار:
   - فيما إذا كانت المنشأة تستخدم مواردها الإقتصادية بصورة كفؤة.
   - أسباب عدم الكفاءة.
   - مدى الإلتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بقضايا الكفاءة.

   ب. تدقيق البرامج (النتائج/ الفعاليّة): وهو تدقيق لبرامج وأنشطة محددة لإختبار ما يلي:
   - مدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.
   - مدى فعاليّة البرامج والأنشطة في تحقيق الأهداف المرغوبة.
   - مدى الإلتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالبرامج والوظائف التي يتم التدقيق عليها.
6. التدقيق البيئي.

4.4 معايير التدقيق الداخلي

تضمنت معايير التدقيق الداخلي الركائز الأساسية للقيام بهذا الدور بنجاح، سواء ما يتعلق بالصفات الشخصية للمدققين أو دور مدير التدقيق أو كيفية أداء المهام بدءاً من مرحلة التخطيط وإنتهاءاً بإصدار التقرير ومتابعة التصويب. ومن أهم متطلبات معايير التدقيق الداخلي:

1. الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات: يجب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع المعايير، وموافق عليها من مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.
2. الإستقلالية والموضوعية: على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية أعمالهم.

3. الإستقلال التنظيمي: على مدير التدقيق الداخلي أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالإضطلاع بمسؤولياته. وتكون أعلى درجات الإستقلالية عند إرتباط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق.
4. على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون بمنأى عن تدخل الآخرين في تحديد نطاق العمل، وتنفيذه، وإيصال النتائج.
5. موضوعية المدققين: على المدققين الداخليين تبني موقف نزيه، وغير متحيز، وتلاقي تضارب المصالح.
6. يجوز للمدققين الداخليين تقديم خدمات إستشارية متعلقة بأنشطة كانت من ضمن مسؤولياتهم.
7. البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة وبذل العناية المهنية.
8. الكفاءة المهنية: على المدققين الداخليين إمتلاك المعرفة، المهارات، والكفاءة المطلوبة للقيام بمسؤولياتهم الفردية. وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة إمتلاك أو الحصول على المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياتهم.
9. على المدقق الداخلي إمتلاك المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش إلا أنه لا يتوقع منه إمتلاك خبرة الشخص الذي مسؤوليته الرئيسية إكتشاف الغش.
10. على المدققين الداخليين إمتلاك المعرفة حول مخاطر أنظمة المعلومات وعناصر الرقابة وإمتلاك وسائل (تقنيات) التدقيق المبنية على المخاطر عند إنجاز مهام عملهم. ولا يطلب من المدقق الداخلي إمتلاك مهارات وخبرات المدقق المختص بتدقيق أنظمة المعلومات.
11. على المدقق الداخلي أن يراعي الأخلاق المهنية مع الأخذ بالإعتبار:
    أ. مدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة.
    ب. التعقيد، المادية، وأهمية الأمور التي يطبق عليها إجراءات التوكيد.
    ج. كفاية وفعاليّة عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والتوجيه (التحكم المؤسسي).
    د. إحتمالية الأخطاء الجوهرية ومخالفات الأنظمة.
    هـ. تكلفة أنشطة التوكيد بالمقارنة مع الفوائد المحتملة.
12. على المدقق الداخلي أن يحذر من المخاطر الجوهرية والتي من الممكن أن تؤثر على الأهداف والعمليات والموارد. على كل حال فإن إجراءات التوكيد لوحدها، حتى وإن نفذت بعناية مهنية، لا تضمن بأن جميع الأخطار الجوهرية سيتم إكتشافها.
13. التطوير المهني المستمر: على المدققين الداخلين تحسين معرفتهم، مهاراتهم، والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر.
14. رقابة الجودة: على مدير التدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية للحفاظ على استمرار وجودة الخدمات المقدمة، والذي يغطي جميع أنشطة التدقيق الداخلي، ويراقب فعاليته بشكل مستمر. ويجب أن يتضمن هذا البرنامج مراجعة وتقييم الجودة بشكل مستمر داخلياً وخارجياً، وإشراف داخلي مستمر. ويجب أن يصمم كل جزء من البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق الداخلي لإضافة قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، ويوفر التأكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير، وأخلاقيات المهنة.

15. التخطيط: على مدير التدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، وبما ينسجم مع أهداف المنشأة.
16. يجب أن توضع خطة التدقيق الداخلي مبنية على أساس تقييم المخاطر، على الأقل مرة سنوياً، ويجب الأخذ بالإعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق في هذه العملية.
17. التقرير لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية: على مدير التدقيق أن يقدم تقارير منتظمة للجنة التدقيق وللمجلس والإدارة التنفيذية عن أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، ونسبة الإنجاز بالنسبة للخطة. ويجب أن يشمل التقرير مواقع المخاطرة الهامة ومواضيع الرقابة وأمور التوجيه العامة، وأية أمور أخرى تطلب من قبل لجنة التدقيق ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
18. على نشاط التدقيق الداخلي أن يقيّم المخاطر المتوقعة الخاصة بالحاكمية المؤسسية، والعمليات والمعلومات في المنشأة، فيما يتعلق بـ:
    أ. سلامة المعلومات المالية والتشغيلية وقابليتها للإعتماد عليها.
    ب. فعاليّة وكفاءة العمليات.
    ج. حماية الأصول.
    د. الإلتزام بالقوانين، الأنظمة، والاتفاقيات.
19. الحاكمية المؤسسية: على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحاكمية المؤسسية عند السعي لتحقيق الأهداف التالية:
    أ. تعزيز وتشجيع القيم والأخلاقيات الحميدة داخل المنشأة.
    ب. التأكد من فعاليّة إدارة الأداء التنظيمي والمحاسبة.
    ج. التوصيل الفعّال للمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة للمناطق المناسبة في المنشأة.
    د. التنسيق الفعّال للأنشطة وعمليات الإتصال بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.
20. اعتبارات التخطيط: أثناء التخطيط للمهمة على المدققين الأخذ بعين الإعتبار ما يلي:
    أ. أهداف النشاط تحت التدقيق والوسائل التي يتم بواسطتها مراقبة النشاط لأدائه.
    ب. المخاطر الهامة للنشاط ولأهدافه، ولموارده والعمليات والوسائل التي بواسطتها يتم الإبقاء على المستوى المقبول من أثر المخاطر المتوقعة.
    ج. كفاية وفعاليّة أنظمة إدارة المخاطر للأنشطة والرقابة مقارنة مع إطار الرقابة الملائم.
    د. فرص إجراء تحسينات جوهرية على أنظمة إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
21. على مدير التدقيق الداخلي وضع سياسات للسيطرة على حيازة وإعادة مستندات المهمة وكذلك لتقديمها لجهات داخلية أو خارجية. يجب أن تتوافق هذه السياسات مع السياسة العامة للمنشأة وأية متطلبات قانونية أو أية متطلبات أخرى.
22. إيصال النتائج: على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة للجهات ذات العلاقة.

5.4 التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي

لتحقيق أعلى درجة ممكنة من الكفاية والفعاليّة من الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق تتجه إدارة الشركات والمنظمات المتوسطة والكبيرة الحجم بشكل خاص إلى ضرورة تبني مبدأ التنسيق والتعاون على أبعد المستويات بين موظفيها لدى دائرة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين، وعليه يتم استكمال كافة الترتيبات والإجراءات الضرورية بين إدارة دائرة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين حول توقيت ونطاق طبيعة الأمور والمهام التي سيتم التنسيق والتعاون فيها. ويفضل أن تستكمل هذه الترتيبات والإجراءات في مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق في بداية السنة أو الفترة المالية قيد التدقيق.

يحقق التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين الكثير من الفوائد والمميزات، أهمها ما يلي:

1. توفير الوقت والجهد على الطرفين عن طريق تجنب القيام بإختبارات وإجراءات تدقيق متكررة أو متشابهة في مهمات التدقيق.
2. تبادل الخبرات والمهارات والمعرفة المهنية.
3. خلق روابط وعلاقات مهنية بين موظفي الطرفين تنمي من عمليات تبادل الآراء والأفكار حول معايير ومتطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق.

5. البيئة الرقابية في ظل استخدام الأنظمة الآلية

تستخدم الأنظمة الآلية في معظم المنشآت، ولكن تختلف درجة الإستخدام والطبيعة التقنية في هذه الأنظمة الآلية بشكل كبير من نظام إلى آخر. وهذه الإختلافات تتركز فيما يلي:

1. كيفية معالجة البيانات: فقد تكون معالجة البيانات مباشرة (Online) في وحدة المعالجة المركزية عند الإدخال، بحيث تحدث الملفات فوراً بنفس وقت الإدخال وتكون المخرجات متوفرة فوراً، وقد تكون معالجة البيانات على أساس مجموعات (متأخرة)، بحيث تحدث الملفات لاحقاً (في نهاية يوم العمل مثلاً) وتكون المخرجات متوفرة بعد ذلك.
2. أنظمة الإتصالات: هل تتمكن شبكة الإتصالات من ربط المستخدم في أي مكان بالنظام الآلي أم لا.
3. توزيع معالجة المعلومات: بحيث هل يمكن معالجة البيانات على أكثر من حاسوب، وربط هذه الحواسيب بواسطة أنظمة الإتصالات.
4. قاعدة المعلومات الإدارية: من خلال إتاحة حفظ المعلومة الواحدة في مكان واحد واستخدامها من قبل عدة برامج ، مثل: تخزين معلومة رقم الموظف واستخدامها في برامج المحاسبة، الرواتب، التكاليف، الصلاحيات ....إلخ.
5. درجة تطور أنظمة معالجة البيانات: بحيث تتيح معالجة أكثر من عملية بإستخدام وحدة المعالجة المركزية في وقت واحد.

وتحدث عملية تبني النظام الآلي مجموعة من التغيرات في بيئة العمل لدى المنشأة، منها ما هو مادي ومنها ما هو فني، فهي تتضمن:

1. تغيير في الأصول الثابتة: من خلال وجود أجهزة الحاسوب والبرامج الطبقة.
2. تغيير في الهيكل الوظيفي والموظفين: من خلال إنشاء دائرة خاصة للحاسوب، ووجود وظائف جديدة بأسماء جديدة.

3. مركزية المعلومات وفصل الوظائف.
4. طرق تنفيذ الموافقات الإدارية: من خلال التنفيذ والإجازة عبر النظام مباشرة دون توقيع مستندات.
5. تشابه عملية معالجة البيانات ذات الطبيعة المتشابهة.

1.5 خصائص البيئة الرقابية في الأنظمة الآلية

إن تصميم وتنفيذ وعناصر أنظمة الرقابة الداخلية ومكوناتها الرئيسية لا تختلف في بيئة العمل اليدوي عن البيئة الآلية. ولكن الإختلاف يكمن في طبيعة المخاطر والإجراءات الرقابية المناسبة لها في ظل البيئة الآلية، وتتضمن هذه الإختلافات ما يلي:

1. فقدان آثار المعاملة: حيث أن بعض مراحل العمليات التي تتم باستخدام الأنظمة الآلية قد يختفي أثرها تبعاً للنظام المطبق. وبالتالي فإن الأخطاء فيها قد يصعب إكتشافها.
2. المعالجة المتماثلة للمعاملات: تعالج المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة في الأنظمة الآلية، لذا فإن الأخطاء الكتابية في المعالجات اليدوية ستكون محذوفة عملياً. وبالمقابل فإن أخطاء المعالجة الآلية ستؤدي إلى معالجة كافة المعاملات المماثلة بشكل خاطئ.
3. فقدان الفصل بين الوظائف: قد تتجمع عدة إجراءات رقابية لدى مستخدم واحد في بيئة العمل الآلي. والتي تنجز عادةً في الأنظمة اليدوية بواسطة أشخاص متفرقين.
4. إحتمال الأخطاء والمخالفات: إن إحتمال الخطأ البشري في تطوير وصيانة وتنفيذ الأنظمة الآلية، أكبر من إحتمالها في الأنظمة اليدوية عادةً. وقد يعود ذلك إلى إحتمال تمكن الأشخاص من الإطلاع غير المرخص على المعلومات أو تعديل البرامج إذا لم تتوفر بيئة رقابية مناسبة.
5. إن قلة التّدخل البشري في إدارة المعاملات المعالجة آلياً يقلل من إحتمال ملاحظة الأخطاء والمخالفات عنها في البيئة اليدوية.
6. تنفيذ بعض المعاملات المتكررة ذاتياً: إن بعض المعاملات تنفذ ذاتياً من قبل النظام الآلي، مما قد لا يؤدي إلى توثيقها بنفس الطريقة التي توثق بها في الأنظمة اليدوية.
7. وجود إجراءات رقابية جديدة في بيئة العمل الآلي: يمكن إضافة إجراءات رقابية لا تتوفر في بيئة الرقابة اليدوية، كتقارير الإستثناءات التي تظهر أي عمليات أو أرصدة تخالف طبيعتها فور حدوثها وبشكل آلي وللجهة المختصة بذلك.
8. تسهيل إجراءات التحقق من دقة العمليات الرياضية ومطابقات الأرقام والمجاميع الرقابية.

2.5 بناء النظام الرقابي في بيئة العمل الآلي: تصنف الإجراءات الرقابية في بيئة العمل الآلي، إلى ما يلي:

1. **الإجراءات الرقابية العامة (General Controls):** وهي الإجراءات المتعلقة بالبيئة العامة لأنظمة العمل الآلي.
2. **الإجراءات الرقابية التطبيقية (Application Controls):** وهي الإجراءات التي تصمم لمنع واكتشاف

وتصحيح الأخطاء والتحريفات خلال مراحل إدخال البيانات ومعالجتها ومراقبة المخرجات.

وسيتم بيان هذه الإجراءات في الجزء التالي:

1.2.5 الإجراءات الرقابية العامة: تشمل الإجراءات الرقابية العامة ما يلي:

1. إجراءات إنشاء وتنظيم قسم الأنظمة الآلية: وتشمل:

أ. أن يتم فصل قسم الأنظمة الآلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة بما يضمن تحديد صلاحيات ومسؤوليات هذا القسم وفصله عن باقي أقسام المنشأة.

ب. تحديد المؤهلات المطلوبة للعناصر البشرية في هذا القسم ووضع برامج التدريب والتطوير المناسب لهم.

ج. الفصل بين المهام بين وضمن نشاطات القسم المختلفة مثل: المحللين والمبرمجين وإدخال البيانات والرقابة على البيانات وتعديل وتطوير البرامج والصيانة وحفظ المعلومات (المكتبة).

2. إجراءات العمل للنظام الآلي: وتشمل:

أ. توثيق كافة إجراءات العمل على وخلال النظام.

ب. توثيق الوصف الوظيفي لكل عملية تتم على النظام، وبما يضمن معرفة كل موظف لمتطلبات المهام الموكلة له، والسماح بالتالي لإجراء عمليات تدوير الموظفين.

ج. توثيق آلية العمل عند تعطل بعض أو جميع الأنظمة الآلية عن عملها (خطط الطوارئ وتوقف العمل).

د. الحماية المادية لأجهزة الحاسوب والبرامج والملحقات الأخرى.

هـ. توثيق عمليات التعديل والتطوير التي تتم على البرامج للتمكن من التحقق من أن هذه العمليات قد تمت ضمن الأصول، بحيث تم أخذ الموافقات اللازمة لها وتم فحصها قبل تطبيقها.

3. إجراءات الرقابة على الأجهزة والمعدات: وتشمل:

أ. توثيق إجراءات حفظ النسخ الإحتياطية (Backup) للبيانات والعمليات التي حدثت بشكل يضمن المحافظة على المعلومات والرجوع إليها عند الحاجة.

ب. تتبع العمليات التي حدثت على النظام من خلال وجود سجل داخل النظام يقوم ببيان كافة العمليات المنفذة.

ج. وجود سجل يظهر ويحصي البيانات المدخلة والأخطاء المكتشفة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وتجنب حدوثها لاحقاً.

د. وجود برامج الحماية المناسبة من الفيروسات وعمليات القرصنة.

هـ. ترميز البيانات والمعلومات الهامة، بحيث يتم تحويلها إلى رموز لا يستطيع تفسيرها وقراءتها إلا من لديه مفتاح حل هذه الرموز وفقاً للصلاحيات المحددة.

4. إجراءات الوصول للأجهزة والبيانات:

أ. حفظ الأجهزة الرئيسية والمركزية في غرفة منفصلة ومغلقة ومراقبة بحيث لا يستطيع غير المخولين بالوصول إليها.

ب. وجود كلمات سرية لدخول الموظفين للبرامج مع تحديد الصلاحيات المناسبة لكل موظف في ضوء المهام المطلوبة منه، وبما لا يتعارض مع مبدأ فصل المهام المتعارضة.

2.2.5 الإجراءات الرقابية التطبيقية: وتشمل الإجراءات الرقابية التطبيقية ما يلي:

1. **الرقابة على المدخلات:** وتشمل:

أ. إعتماد البيانات قبل معالجتها على الكمبيوتر.

ب. مراجعة وإجازة المدخلات من موظف آخر.

ج. وجود نماذج مطبوعة مسبقاً تتناسب مع نوع وتسلسل إدخال البيانات.

د. المجاميع الرقابية بعد الإدخال لاكتشاف أي بيانات مفقودة.

هـ. وجود سجل آلي يبين من المدخل ومن أي جهاز تمت عملية الإدخال ووقت الإدخال.

و. اختبارات إكتمال البيانات وملاءمتها: مثل عدم السماح بإدخال أرقام في خلايا وصفية.

ز. رفض الجهاز للعمليات الخاطئة (أو غير المكتملة) وأنه يتم تصحيحها وإعادة إدخالها على الجهاز في حينه.

ح. اختبارات الحدود: مثل عدم تجاوز الرقم المدخل الخاص بعدد ساعات العمل العادي عن 8 ساعات.

2. **الرقابة على المعالجة: وتشمل:**

أ. إجراءات التحقق من عدم التعديل في البيانات قبل معالجتها.

ب. إجراءات التحقق من عدم تغير أو فقد البيانات عند انتقالها من مرحلة معالجة إلى أخرى.

ج. أن معالجة البيانات قد تمت بشكل صحيح.

د. عدم فقدان أو إضافة أو تكرار أو تغيير غير نظامي في البيانات أثناء التشغيل.

3. **الرقابة على المخرجات: وتشمل:**

أ. إكتمال وصحة المخرجات.

ب. عدم السماح سوى للموظفين المخولين بالإطلاع على المخرجات.

ج. تزويد الموظفين المفوضين بالمخرجات دون تأخير.

د. الحفظ الأمين للمخرجات بعد استخدامها.

3.5 أمثلة على الإجراءات الرقابة الخاصة بالأنظمة الآلية:

تشتمل هذه الأمثلة على الإجراءات الرقابية المتعلقة باختيار وتطبيق وتعديل الأنظمة الآلية التي تستخدمها المنشأة:

1. أن يوجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لمهام الدائرة.
2. أن يتم توفير البيئة المناسبة للأجهزة الرئيسية.
3. أن يتم توثيق وتسجيل كافة الأخطاء والإستفسارات اليومية.
4. أن يوجد ملف خاص لمتابعة الدخول على أنظمة تشغيل الأنظمة الآلية.
5. أن هنالك عقود صيانة تغطي جميع الأجهزة والبرامج.
6. أن يوجد خطوط إتصال احتياطية.
7. أن يوجد ملف لتوثيق الإختراقات الأمنية.
8. حضور الموظفين لورشات التوعية الأمنية وخاصة الجدد منهم.
9. أن يتم متابعة تقارير الدخول للشبكة وتحديد غير المصرح منها.
10. وجود برنامج تدريبي خاص بالموظفين الجدد قبل البدء بالعمل.
11. أن يتم تدوير مواقع الموظفين في الدائرة لإكسابهم مهارات وخبرات جديدة.
12. أن يتم تغيير الكلمات السرية للموظفين باستمرار.
13. أن يوجد إجراءات مكتوبة للنسخ الإحتياطية.
14. أن يتم حفظ نسخ إحتياطية من البيانات في قاصات حديدية ضد الحريق في مكان خارج المؤسسة.
15. أن يوجد خطط طوارئ خاصة بالدائرة.
16. أن يتم إطلاع جميع الموظفين على خطة الطوارئ.
17. أن هناك برنامج للصيانة الدورية.
18. أن يتم متابعة صلاحيات الموظفين على الأنظمة الرئيسية بشكل دوري.
19. أن يوجد بطاقات تعريف خاصة بالدخول إلى دائرة الكمبيوتر.
20. أن تخضع القاصات الحديدية للرقابة الثنائية.
21. أن يوجد بطاقات تعريف خاصة بالزوار.
22. أن يوجد نماذج خاص لتعديل البرامج اللازمة وإعتمادها من قبل المفوضين.
23. أن يتم استخدام الماكينات الخاصة لإتلاف الكشوفات.
24. أن يوجد برامج مضادة للفيروسات على كافة الأجهزة.
25. أن هناك تحديث دوري للبرامج المضادة للفيروسات.
26. أن هنالك متابعة دورية لجميع الأجهزة للتأكد من عدم استخدام برامج غير مرخصة.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **إن الهدف الرئيسي لأنظمة الرقابة الداخلية هو:**

أ. منع الخطأ والإحتيال ب. حماية أصول المنشأة

ج. مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها د. (أ + ب)

2. **أي من التالية يعتبر من عناصر نظام الرقابة الداخلية:**

أ. الهيكل التنظيمي ب. لجان الجرد

ج. الوصف الوظيفي د. جميع ما ذكر

3. **من عناصر البيئة الرقابية كإحدى مكونات نظام الرقابة الداخلية:**

أ. التكامل الأخلاقي في بيئة العمل ب. الإجراءات والنشاطات الرقابية

ج. المخاطر د. جميع ما ذكر

4. **من تطبيقات مفهوم فلسفة الإدارة وأثرها على البيئة الرقابية:**

أ. تصميم الإجراءات الرقابية ب. مستوى المخاطر المقبول

ج. أنظمة العمل د. لا شيء مما ذكر

5. **أي العبارات التالية تمثل التسلسل المنطقي في بناء أنظمة الرقابة:**

أ. يتم وضع الأهداف ثم يتم تحديد الإجراءات الرقابية المناسبة ثم يتم تقييم المخاطر.

ب. يتم وضع الأهداف ثم يتم تقييم المخاطر ثم يتم تحديد الإجراءات الرقابية المناسبة.

ج. يتم تحديد الإجراءات الرقابية المناسبة ثم يتم تقييم المخاطر ثم يتم وضع الأهداف.

د. يتم تقييم المخاطر ثم يتم وضع الأهداف ثم يتم تحديد الإجراءات الرقابية المناسبة.

6. **أي من التالية ليست من مراحل إدارة الخطر:**

أ. تحديد المخاطر الممكنة ب. إحتمال حدوث الخطر

ج. كيفية التعامل مع الخطر د. لا شيء مما ذكر

7. **الخطر المقبول هو:**

أ. الخطر المادي الذي تستطيع المنشأة الحد منه داخلياً.

ب. الخطر المادي الذي لا تستطيع المنشأة الحد منه داخلياً.

ج. الخطر الذي تزيد تكلفة الحد منه عن آثاره السلبية.

د. لا شيء مما ذكر.

8. إن غش الموظفين هو:

أ. استخدام الإدارة لأصول المنشأة في غير ما خصصت له.

ب. عدم تحديد الجزء المتقادم والتالف من المخزون عند تقييمه آخر السنة.

ج. قيام المدير المالي بتأجيل الإعتراف بمصاريف مادية لتحسين الأرباح.

د. جميع ما ذكر.

9. أي من الدوائر التالية سوف تكون في الأغلب مسؤولة عن إعتماد التعديلات لرواتب الموظفين فيها:

أ. دائرة الرواتب والأجور. ب. دائرة الموارد البشرية.

ج. الدائرة المالية. د. قسم صرف الرواتب.

10. يتم تعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلي عندما يتم إلغاء ظهور الكمية التي تم طلبها من إحدى نسخ طلب الشراء الذي سيرسل إلى:

أ. المورد. ب. قسم الإستلام.

ج. القسم المالي. د. لا شيء مما ذكر.

11. إذا اكتشف المدقق خلال تنفيذ إجراءات التدقيق أنه قد إعتمد على نظام الرقابة الداخلية أكثر مما يجب، فهذا يعني أن:

أ. إجراءاته المنفذة كانت أقل مما يجب. ب. إجراءاته المنفذة كانت كافية.

ج. إجراءاته المنفذة كانت أكثر مما يجب. د. لا شيء مما ذكر.

12. أي من التالية من إجراءات الرقابة الوقائية:

أ. الجرد المفاجئ. ب. إعداد مذكرة تسوية البنك.

ج. استخدام الكلمات السرية. د. تعديل الإجراءات الرقابية في ضوء الأخطاء المكتشفة.

13.أي من التالية من إجراءات الرقابة التصحيحية:

أ. الجرد المفاجئ. ب. إعداد مذكرة تسوية البنك.

ج. استخدام الكلمات السرية. د. تعديل الإجراءات الرقابية في ضوء الأخطاء المكتشفة.

14.أي من التالية ليست من إجراءات الرقابة الإكتشافية:

أ. المصادقات. ب. إعداد مذكرة تسوية البنك.

ج. الرقابة الثنائية. د. مقارنة مخرجات النظام الآلي مع النتائج المتوقعة.

15. يتطلب الإجراء الرقابي الصحيح أن يتم إثبات عملية الشراء الآجل من واقع:

أ. فاتورة الشراء وسند الإخراج المخزني.

ب. فاتورة الشراء وسند الإخراج المخزني ونسخة أمر الشراء.

ج. فاتورة الشراء وسند الإدخال المخزني ونسخة أمر الشراء.

د. فاتورة الشراء وسند الإدخال المخزني.

16. عدم السماح سوى للموظفين المخولين بالإطلاع على تقارير ومخرجات النظام الآلي، يعتبر من إجراءات الرقابة على:

أ. المدخلات. ب. المعالجة.

ج. المخرجات. د. لا شيء مما ذكر.

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

.1	.2	.3	.4	.5	.6	.7	.8
ج	د	أ	ب	ب	د	ج	أ
.9	.10	.11	.12	.13	.14	.15	.16
ب	ب	أ	ج	د	ج	ج	ج

التمرين الثاني:

فيما يلي مجموعة من الإجراءات الرقابية:

1. أن يتم إعتماد الموردين وفقاً لمعايير تحددها الإدارة.
2. أن يتم إطلاع جميع الموظفين على خطة الطوارئ.
3. أن يتم متابعة صلاحيات الموظفين على الأنظمة الرئيسية بشكل دوري.
4. أن تكون أوامر الشراء مرقمة مسبقاً بشكل متسلسل.
5. أن يتم فحص البضاعة المستلمة ومطابقتها للمواصفات.
6. أن يتم حصر ومتابعة إرتباطات البيع غير المنفذة دورياً.
7. أن يتم تصميم وتبليغ حدود التسهيلات الإئتمانية للعملاء.

8. أن تصرف المواد بالمخازن بناءً على أوامر صرف كتابية.
9. أن يتم تغيير الكلمات السرية للموظفين باستمرار.
10. أن يتم التحقق من مسموعات وملاءة العميل قبل تحديد التسهيلات.
11. ضرورة قيام كل موظف بالجزء الأكبر من إجازته السنوية دفعة واحدة.
12. مراقبة سلوكيات الموظفين والوقوف عند أي تغيرات فيها لتحديد أسبابها.
13. أن المواد الموجودة في المستودعات في عهدة أمين خاص.
14. توفر الحماية للمخزون السلعي.
15. أن ترسل نسخة من أوامر الشراء لقسم المحاسبة.
16. أن يتم الشراء بناءً على طلبات شراء معتمدة من رئيس قسم المشتريات.
17. أن تتم عمليات الشراء وفقاً للصلاحيات الخاصة بالموظفين واللجان.
18. أن يتم تتم المحافظة على نماذج أوامر الشراء غير المستخدمة تحت الرقابة الثنائية.
19. أن يوجد إجراءات مكتوبة للنسخ الإحتياطية.
20. أن يوجد خطط طوارئ خاصة بالدائرة.

المطلوب: تصنيف هذه الإجراءات إلى إجراءات وقائية واكتشافيه.

التمرين الثالث:

لا تختلف أهداف الإجراءات الرقابية في بيئة العمل اليدوي عن الآلي. ولكن تختلف طبيعة البيئة الرقابية بينهما.

المطلوب:

1. أذكر خمسة من هذه الإختلافات.
2. ما هي أقسام الإجراءات الرقابية التطبيقية، مع إعطاء ثلاثة إجراءات لكل سم منها.

التمرين الرابع:

أكمل العبارات التالية:

1. إن مسؤولية المدقق الداخلي فيما يتعلق بالخطأ والغش هي ....
2. إن أهداف التدقيق الخارجي على مستوى اختبارات العمليات هي: الحدوث والإكتمال و............ و.................. و..................
3. أن يتم دفع رواتب الموظفين من خلال .... أفضل رقابياً من دفعها ....
4. يحقق التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين الكثير من الفوائد والمميزات، أهمها:
   أ. ....
   ب. ....
   ج. ....
5. فيما يتعلق بالكفاءة المهنية على المدققين الداخليين إمتلاك .... للقيام بالمهام المطلوبة منهم.

6. يجب أن يأخذ كل موظف الجزء الأكبر من إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك بهدف ....

7. إعتبارات التخطيط: أثناء التخطيط للمهمة على المدققين الأخذ بعين الإعتبار ما يلي:

أ. ....

ب. ....

ج. ....

د. ....

8. يعتبر إجراء "تتبع المسار (Walk Through)" بأخذ عملية .... من أهم أساليب ....

9. من مسؤوليات لجنة التدقيق عقد الاجتماعات الدورية مع كل من .... لمناقشة ومتابعة ....

10. تعني الإستقلالية بالنسبة للمدقق الداخلي ....، ويتحقق ذلك من خلال إرتباطه ....

محور المحاسبة المالية

الفصل العاشر: أخلاقيات المهنة

المحتويات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- قواعد السلوك المهني والأخلاقيات الواجب الإلتزام بها من قبل المحاسب في بيئة العمل.
- تأثير البيئة الخارجية للمنشأة في أخلاقيات المهنة.
- تأثير البيئة الداخلية للمنشأة وفلسفة الإدارة في أخلاقيات المهنة.
- المواقف التي يحتاج فيها المحاسب إختيار السلوك المناسب.
- عوامل تحديد السلوك المناسب عند التعرض لهذه المواقف.
- مسؤولية المحاسب تجاه الآخرين عند التعرض لهذه المواقف.
- متى يتم اللجوء للإستشارة القانونية قبل تحديد السلوك المناسب.

1. مقدمة

يواجه المحاسب في بيئة العمل العديد من المواقف التي تتطلب منه إتباع سلوك غير مقبول. ويحتاج المحاسب هنا إلى قواعد ومعايير تبين ما هو السلوك المناسب في مثل هذه المواقف. وهذا يتطلب من المحاسب القدرة على التمييز بين الصواب والخطأ فيما يطلب منه من إجراءات، ومن ثم تحديد السلوك الواجب إتباعه، آخذاً بعين الإعتبار تأثير هذا السلوك على الأطراف ذات العلاقة كالإدارة والمستخدمين للمعلومات المالية. بحيث لا يمثل سلوكه تحيزاً لأي فئة من جهة، ويعتبر قدوة لزملائه من المحاسبين من جهة أخرى.

2. أخلاقيات العمل

هناك إجماع حول معظم الأخلاقيات وقواعد السلوك المهني من قبل الهيئات المهنية والتشريعية، ولكن هذا لا يمنع من وجود بعض التفاوت في قبول سلوك ما أو رفضه أحياناً. فسلوك مقبول في بيئة ما قد يكون غير مقبول في بيئة أخرى. ويعتمد ذلك على مجموعة من العوامل، أهمها:

- على مستوى الفرد: ما اكتسبه الفرد من مبادئ وأطر سلوكية من أسرته ومن ثم تقييمه الشخصي لما هو مقبول منها في ظل تطور قدرته الفكرية إلى حين أن تثبت إلى حد كبير تصرفاته وردود فعله إزاء المواقف المعيشية المختلفة.
- على مستوى المنشأة: يتأثر سلوك الفرد بالممارسات السلوكية والقواعد الأخلاقية التي تحددها سياسات وأنظمة العمل في المنشأة التي يعمل بها.
- على المستوى الخارجي: يتأثر سلوك الفرد وأخلاقياته بالبيئة خارج نطاق الأسرة والعمل، فالبيئة الأخلاقية التي تسود المجتمع ومدى تأثرها بالمجتمعات الأخرى في ظل تطور تقنيات الإتصال تؤثر كذلك في إمكانية وجود ممارسات وسلوكيات غير مقبولة.

ولوضع قواعد سلوكية مرجعية قامت العديد من الهيئات المهنية التي تعنى بالمحاسبين في مختلف قطاعات العمل بتبني مبادئ ومعايير أخلاقية تساهم في رفع جودة الخدمات التي يقدمونها. وسيتم مناقشة قواعد السلوك الأخلاقي التي أصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants, IFAC) في الجزء التالي لأنها تتعلق بكافة المحاسبين في مختلف الحقول.

3. قواعد السلوك الأخلاقي

أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين طالباً من المحاسبين مراعاتها عند أداء مهامهم ما لم يمنع القانون أو التشريعات المحلية الإمتثال لجزء من هذه القواعد. وقد قسمت هذه القواعد إلى ثلاثة أجزاء:

- جزء يوضح المبادئ الأساسية لقواعد السلوك الأخلاقي لكافة المحاسبين المهنيين في مختلف قطاعات العمل، والتهديدات التي قد تواجههم وكيفية التعامل معها.
- جزء آخر يقدم تفصيلات وإعتبارات إضافية خاصة بالمحاسب المهني في القطاع العام (الذي يقدم خدمات التأكيد كالتدقيق وسيتم الإشارة إليه بـ "المدقق").

- الجزء الأخير يقدم تفصيلات وإعتبارات إضافية خاصة بالمحاسب المهني في قطاع الأعمال (الذي يقدم خدمات المحاسبة بمختلف فروعها كموظف لدى المنشأة. وسيتم الإشارة إليه بـ "المحاسب").

وسيتم استعراض أهم ملامح قواعد السلوك الأخلاقي في الملخص التالي مع بيان الأمثلة التوضيحية حيثما لزم ذلك.

1.3 المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة وتهديداتها لكافة المحاسبين المهنيين

يجب أن يلعب المحاسبون المهنيون بمختلف نشاطاتهم دورهم في بناء المجتمع والعمل على خدمة المصلحة العامة، وذلك عن طريق تقديم أفضل أداء مهني للمحافظة على ثقة المجتمع، من خلال الإلتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة، والعمل على تجنب ما يهدد إلتزامهم بهذه المبادئ أو تقليص هذه التهديدات إلى مستوى مقبول لا يؤثر على موضوعيته وأداء المهام المطلوبة منه بشكل صحيح.

1.1.3 المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة لكافة المحاسبين المهنيين

1. النزاهة: يجب أن يكون المدقق أميناً وصادقاً في أداء خدماته المهنية والتجارية. ويتضمن ذلك ألا يرتبط إسم المحاسب المهني ببيانات مالية مضللة، أي تحتوي على معلومات خاطئة أو حذفت منها بيانات ومعلومات هامة للمستخدمين.
2. الموضوعية: يجب أن يكون المدقق عادلاً لا يسمح بالتحيز أو تعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز حكمه المهني أو التجاري.
3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يجب أن يؤدي المحاسب الخدمات المهنية (كمحاسب أو كمدقق) بشكل مستمر بكل اجتهاد وعناية وكفاءة بشكل يضمن حصول صاحب العمل أو العميل على خدمات مهنية عالية الجودة، وهذا يتطلب تطبيق المعرفة والمهارة المهنية بشكل صحيح. وتقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين:

   أ. الحصول على الكفاءة المهنية:

   حيث أن بلوغ الكفاءة المهنية يتطلب مستوى عالي من الثقافة وتعليم أكاديمي ومهني متخصص في الموضوعات المتعلقة بالمهنة، ثم الخبرة العملية.

   ب. المحافظة على الكفاءة المهنية:

   تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية المتابعة المستمرة للتطورات المهنية في مهنة المحاسبة والتدقيق والحقول ذات العلاقة، بما في ذلك الإصدارات المحلية والدولية. ويتضمن ذلك مسؤولية المحاسب المهني أن يتبنى برنامجاً خاصاً مصمماً لضمان متابعة التطورات المهنية وإيصالها بشكل منظم للمحاسبين الذين يعملون تحت سلطته.
4. السرية: يجب أن يحترم المدقق سرية المعلومات التي تصله أثناء أداء واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض محدد وصحيح إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها. ويتضمن ذلك أن لا يستخدمها لتحقيق منفعة شخصية مباشرة أو غير مباشرة من خلال الإفصاح عنها للغير.

ويقوم المحاسب المهني بالتأكد أن العاملين تحت سلطته أو الذين يقدمون له المساعدة والمشورة ملتزمون بمبدأ السرية. ويستمر واجب السرية حتى بعد إنتهاء العلاقة بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل.

ولا يعتبر الإفصاح عن المعلومات إنتهاكاً للسرية في الحالات التالية:

أ- عندما يكون الإفصاح مطلوباً بموجب القانون: كتقديم وثائق ومستندات في سياق إجراءات قانونية معينة أو الإفصاح للسلطات الحكومية ذات الإختصاص عن مخالفات أو ممارسات غير قانونية ارتكبها العميل أو صاحب العمل.

ب- عندما يوجد واجب أو حق مهني للإفصاح، كما في الحالات التالية:

- لتنفيذ عمليات مراجعة الجودة التي تقوم بها جهات مهنية.
- لحماية المصالح المهنية للمدقق أثناء الإجراءات القانونية
- للإستجابة لأي تحقيق أو إستفسار من قبل هيئة مهنية.
- للإلتزام بالمتطلبات المهنية والأخلاقية.

ج- إذا تم الإفصاح بموافقة العميل أو صاحب العمل المسبقة.

وعلى المحاسب المهني أن يدرك الحاجة لإستشارة قانونية أحياناً عند الإفصاح عن معلومات سرية.

5. السلوك المهني: يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والمتطلبات المهنية ذات الصلة ويمتنع عن أي سلوك قد يسئ إلى سمعة المهنة. فلا يجوز له مثلاً أن يروج لنفسه أو لأعماله بإبداء مواصفات ومؤهلات وقدرات غير صحيحة أو أن يسيء للزملاء الآخرين في المهنة.

2.1.3 تهديدات المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة لكافة المحاسبين

هنالك العديد من التهديدات التي قد تؤثر على قدرة المحاسب المهني على الإلتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة المبينة سابقاً، وتقسم هذه التهديدات إلى ما يلي:

1. **تهديد المصلحة الشخصية:** ويقصد به أن تؤثر المصالح المالية أو المصالح الشخصية الأخرى على تقدير وسلوك المحاسب المهني.
2. **تهديد المراجعة الذاتية:** ويقصد به تأثر رأي وتقدير المحاسب المهني عند أداء خدمة جديدة للعميل أو صاحب العمل تعتمد على بيانات ناتجة عن خدمة أخرى كان المحاسب المهني نفسه أو زميل له في نفس الشركة قد أداها في السابق.
3. **تهديد التأييد:** ويقصد به دعم المحاسب المهني لموقف أو أداء العميل أو صاحب العمل وإمكانية تأثير ذلك على موضوعيته.
4. **تهديد التآلف:** ويقصد به إمكانية تأثير وجود علاقة وثيقة للمحاسب المهني بالعميل أو صاحب العمل نتيجة القرابة أو طول فترة التعامل على موضوعيته.
5. **تهديد المضايقة:** ويقصد به وجود ضغوطات فعليّة أو متوقعة على المحاسب المهني للتأثير على تقديره وموضوعيته.

وسيتم شرح هذه التهديدات مع الأمثلة التوضيحية لها لكل من المدقق الخارجي والمحاسب عند التحدث عن قواعد السلوك الأخلاقي لكل منهما. مع بيان كيفية تعاملهما مع هذه التهديدات.

2.3 قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب المهني (المدقق) والتهديدات والإجراءات الوقائية

1.2.3 الاستقلالية

إن المبدأ الرئيسي الذي تقوم عليه مهنة التدقيق (بما فيها خدمات التأكيد الأخرى كالمراجعة) هو **الاستقلالية**، وهذا لا يقلل من أهمية مبادئ السلوك الأخلاقي الأخرى التي تم بيانها في الجزء السابق. وتنبع أهمية الاستقلالية في أن الهدف من عملية التدقيق مثلاً هو إبداء الرأي حول عدالة وصحة البيانات المالية التي يعتمد عليها العديد من المستخدمين (خاصة المستثمرين والمقرضين) في إتخاذ قرارات مالية وإقتصادية. وبالتالي تهتم هذه الفئات بأن تكون البيانات المالية قد تم تدقيقها من جهة مستقلة عن المنشأة المسؤولة عن إعداد هذه البيانات والتي قد تحرف فيها لتحقيق مصالح شخصية كرفع سعر السهم السوقي أو الحصول على قرض بنكي.

وتعني الاستقلالية أن لا توجد أي مظاهر أو عوامل أو ظروف قد تؤثر على قدرة المدقق على استخدام حكمه الشخصي المهني في إبداء رأيه في ضوء الإستنتاجات التي حصل عليها من أدلة الإثبات، **وتتطلب الاستقلالية:**

أ. استقلالية الفكر: ويقصد بها أن المدقق في داخله (حالته الذهنية) على ثقة بعدم وجود أي أسباب أو عوامل قد تؤثر على إبداءه للنتائج التي توصل لها دون أي تغيير.

ب. استقلالية المظهر: ويقصد بها أن يتجنب المدقق الظروف التي قد يستنتج منها طرف ثالث أن الحكم المهني ورأي المدقق قد تأثر بهذه الظروف.

2.2.3 التهديدات للمبادئ الأساسية للمدقق

فيما يلي أمثلة على الظروف (التهديدات) التي قد تؤثر على إلتزام المدقق بالاستقلالية والمبادئ الأساسية الأخرى:

1. **تهديد المصلحة الشخصية**

- وجود مصلحة مالية مباشرة هامة للمدقق مع العميل.
- أن تشكل الإيرادات من العميل الجزء الأكبر من إيرادات شركة التدقيق.
- وجود علاقة تجارية وطيدة للمدقق مع العميل.
- وجود مخاوف لدى شركة التدقيق من فقدان عميل مهم.
- دخول المدقق في مفاوضات توظيف لدى العميل.
- أن تكون الرسوم (أتعاب عملية التدقيق) مشروطة بنتائج التدقيق.

2. **تهديد المراجعة الذاتية**

- أن يتم تدقيق بيانات مالية معدة من قبل شركة التدقيق نفسها.

- إصدار رأي حول فعاليّة نظام مالي شاركت شركة التدقيق في تصميمه أو تنفيذه.
- أن يكون أحد أعضاء فريق التدقيق حتى وقت قريب مديراً أو مسؤولاً لدى العميل.
- أن شركة التدقيق تقدم خدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر في البيانات موضوع التدقيق.

3. تهديد التأييد

- تأييد شركة التدقيق عملية إصدار الأسهم للعميل.
- أن تعمل شركة التدقيق كمحامي للعميل في قضايا ونزاعات مع الغير.

4. تهديد التآلف

- يرتبط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل.
- يرتبط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع موظف لدى العميل، يمارس تأثيراً هاماً –بحكم منصبه– على موضوع التدقيق.
- أن يكون أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل مسؤولاً في شركة التدقيق حتى وقت قريب.
- إرتباط طويل الأجل بين مدقق رئيسي في فريق التدقيق والعميل.
- قبول الهدايا المادية من العميل أو أي معاملة تفضيلية غير مبررة.

5. تهديد المضايقة

- تهديد شركة التدقيق بالطرد أو الفصل من عملية التدقيق.
- تهديد شركة التدقيق بعدم التجديد والإستبدال إذا عارضت سياسة محاسبية استخدمها العميل لعملية معينة.
- تهديد شركة التدقيق بالمقاضاة إذا أصدرت رأي معين.
- الضغط على المدقق لقبول ممارسة محاسبية ما من موظف لدى العميل بداعي الخبرة الأعلى لهذا الموظف.
- الضغط على المدقق لتقليل إجراءات التدقيق بصورة غير مناسبة بهدف تقليص الأتعاب.

3.2.3 الإجراءات الوقائية

يجب على المدقق تحديد إمكانية وجود أي من التهديدات السابقة قبل وخلال تنفيذ عملية التدقيق والعمل على تجنبها أو تقليصها لمستوى مقبول بحيث لا تؤثر على حكمه المهني، أو أن يقوم برفض المهمة أو إلغاءها إذا لم يتمكن من ذلك. وتقسم الإجراءات الوقائية للتعامل مع هذه التهديدات إلى ما يلي:

1. الإجراءات الوقائية التي تتضمنها المتطلبات المهنية أو التشريعية أو الأنظمة:
   - متطلبات التعليم والتدريب والخبرة اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق.

- متطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة.
- أنظمة الحوكمة.
- المعايير المهنية لأداء المهمة.
- آليات المراقبة والتأديب التي تتضمنها المهنة والأنظمة.
- مراجعة طرف ثالث للإجراءات والنتائج التي يصل إليها المدقق.

2. الإجراءات الوقائية في بيئة العمل: وتقسم إلى:

أ- الإجراءات الوقائية في بيئة وأنظمة عميل التدقيق: قد تتضمن بيئة العميل أحياناً إجراءات وقائية مساعدة للمدقق في تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، مثل:

- وجود موظفين أكفاء وبخبرات عالية.
- متانة أنظمة وإجراءات العمل الداخلية التي تضمن جودة الأداء وفقاً لمعايير الأداء لدى القطاع وسلامة عملية إتخاذ القرارات.

غير أنه لا يمكن للمدقق الإعتماد على هذه الإجراءات الوقائية فقط في تقليص التهديدات.

ب- الإجراءات الوقائية على مستوى بيئة العمل في شركة التدقيق، وتتضمن:

- مدى تركيز إدارة شركة التدقيق على الإلتزام بالمبادئ الأساسية.
- سياسات وإجراءات تطبيق ومراقبة جودة تنفيذ المهام وعمليات التدقيق.
- وضع سياسات توضح كيفية تحديد التهديدات للمبادئ الأساسية ودرجتها والإجراءات الوقائية لتقليصها إلى حد مقبول أو رفض المهمة.
- وجود سياسات وإجراءات داخلية تتطلب الإلتزام بالمبادئ الأساسية.
- وجود سياسات وإجراءات تمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين شركة التدقيق أو أعضاء فريق التدقيق والعملاء.
- سياسات وإجراءات لمراقبة وإدارة الإيرادات لتجنب الإعتماد على إيرادات من عميل واحد.
- وجود فرق عمل للخدمات غير التدقيق مستقلة عن فرق عمل التدقيق للعملاء.
- سياسات وإجراءات منع الآخرين من موظفي شركة التدقيق من التدخل أو التأثير غير المقبول على نتائج التدقيق.
- ضمان إيصال سياسات وإجراءات الشركة لكافة الموظفين في الوقت المناسب، ومتابعة تدريبهم وتمكنهم منها.
- وجود سياسات وإجراءات لتشجيع الموظفين على إيصال أية تهديدات لإدارة شركة التدقيق.
- تحديد شخص مسؤول عن متابعة ومراقبة إلتزام كافة الموظفين بنظام الجودة وسياسات العمل في شركة التدقيق.
- وجود نظام عقوبات لضمان الإلتزام بالسياسات والإجراءات.

ج- الإجراءات الوقائية في شركة التدقيق على مستوى عملية التدقيق، وتتضمن:

- قيام مدقق ليس عضواً في فريق التدقيق بمراجعة العمل المنجز من فريق التدقيق.
- إستشارة أطراف خارجية خبيرة مستقلة كالهيئات المهنية أو شركات تدقيق أخرى.
- مناقشة المسائل الأخلاقية وطبيعة الخدمات المقدمة والأتعاب المتوقعة مع المكلفين بالحوكمة لدى العميل.
- إشراك شركة تدقيق أخرى في إنجاز أو إعادة إنجاز جزء من عملية التدقيق.
- التناوب والتدوير في أعضاء فريق التدقيق.

4.2.3 حالات أخرى لقواعد السلوك المهني الأخلاقي

1. **تضارب المصالح:**

- على المحاسب المهني في القطاع العام (المدقق) أن يتخذ خطوات معقولة لتحديد الظروف التي يمكن أن تخلق تضارباً في المصالح من خلال وجود علاقة تنافسية مع العميل بشكل مباشر أو مشروع مشترك مع منافس رئيسي للعميل، أو القيام بخدمات مشابهة لمنافس رئيسي للعميل المقترح في نفس مجال التنافس. وقد تؤدي هذه الظروف إلى نشوء تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية كالموضوعية والسرية. وعلى المدقق هنا القيام بالإجراءات الوقائية التالية:

أ- إعلام العميل بالمصلحة أو الأنشطة التجارية التي تمثل تضارب المصالح، والحصول على موافقته للتصرف في مثل هذه الظروف.

ب- إبلاغ جميع الأطراف بأنه يمثلهم بمسألة ما تكون فيها مصالحهم متضاربة والحصول على موافقتهم على ذلك.

ج- استخدام فرق عمل مختلفة لكل عميل.

د- منع وصول فرق العمل إلى معلومات بعضها البعض.

هـ- المراجعة المنتظمة لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيسي ليس له علاقة بعمليات العميل ذات الصلة.

2. **الأتعاب والعمولات:**

الأتعاب هي ما تحصل عليه شركة التدقيق مقابل تقديم الخدمات المهنية، ويتم تحديدها بناءً على الجهد والوقت المتوقع بذله والخبرة المستخدمة. ولا يعتبر قبول أتعاب أقل من شركات تدقيق أخرى بأنه سلوك غير أخلاقي إذا كانت عملية تحديدها موضوعية وليست كنوع من المنافسة غير الشريفة. كما لا يسمح بأن تكون أتعاب عملية التدقيق **مشروطة** بنتائج معينة.

أما العمولات مثل دفع عمولة للغير للحصول على عميل ما، أو قبض عمولات لتحويل عميل إلى طرف ثالث، أو إحالة خدمات لآخرين فهي عادةً ما تحدث تهديدات للمصلحة الشخصية

والموضوعية والكفاءة المهنية. فإذا وجدت فإنه يجب الإفصاح للعملاء عن هذه الحقيقة.

3.3 قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب المهني (المحاسب)

المحاسب المهني مسؤول بشكل منفرد أو مشترك عن إعداد المعلومات المالية وغيرها وتقديم تقارير بها ليستفيد منها أطراف مختلفة كأرباب العمل والمقرضين والمستثمرين ...إلخ. كما يقومون بعمليات الإدارة المالية وتقديم النصح والمشورة في بيئة العمل. ولا ينبغي له المشاركة في أعمال أو نشاطات أو إعداد تقارير أو التزويد بمعلومات بشكل يسيء إلى سمعة المهنة عن معرفة وقصد بذلك. ويجب أن يلتزم بالمبادئ الأساسية لقواعد السلوك الأخلاقي (النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهني) كما تم بيانها في بداية الفصل. وقد يتعرض المحاسب إلى ظروف تهدد إلتزامه بهذه المبادئ، مما يتطلب وجود إجراءات وقائية للتعامل مع هذه التهديدات وتقليصها لمستوى مقبول.

1.3.3 تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب

فيما يلي أمثلة على الظروف (التهديدات) التي قد تؤثر على إلتزام المحاسب بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة:

1. **تهديد المصلحة الشخصية**

- امتلاك مصالح مالية أو الحصول على قروض أو كفالات من رب العمل.
- المشاركة في ترتيبات التعويض التحفيزية المقدمة من قبل رب العمل.
- الاستخدام الشخصي غير المناسب لأصول الشركة.
- القلق بشأن الأمان الوظيفي.
- الضغط التجاري الخارجي.

2. **تهديد المراجعة الذاتية**

- تحديد المعالجة المناسبة لإندماج أعمال تم بحث جدواه الإقتصادية.

3. **تهديد التأييد**

- الدعم والترويج لموقف صاحب العمل في الوضع المالي أو الضريبي مثلاً بشكل غير مدروس.

4. **تهديد التآلف**

- تحمل المحاسب لمسؤولية إعداد التقارير المالية، عندما يكون أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين موظفاً في المنشأة ويتخذ قرارات تؤثر على إعداد التقارير المالية الخاصة بالمنشأة.
- علاقة إرتباط طويلة الأمد مع المدراء والمسؤولين في الشركة أو الشركات التي تقدم لهم خدمة المحاسبة.
- قبول هدايا مادية أو الحصول على معاملة تفضيلية.

5. **تهديد المضايقة**

- التهديد بطرد أو استبدال المحاسب أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو أحد الأقارب نتيجة

الإختلاف مع رب العمل في مسألة مبدأ محاسبي معين أو الطريقة التي ينبغي بها إعداد التقارير حول المعلومات المالية.

- وجود مسؤول أو موظف متنفذ ذو شخصية مهيمنة تحاول التأثير على عملية إتخاذ القرار، كالإصرار على تطبيق مبدأ محاسبي معين.

2.3.3 الإجراءات الوقائية

يجب على المحاسب تحديد إمكانية وجود أي من التهديدات السابقة والعمل على تجنبها أو تقليصها لمستوى مقبول بحيث لا تؤثر على أداءه لمهامه بالشكل الصحيح ووفقاً لأخلاقيات المهنة، أو أن يقوم برفض الإرتباط بالبيانات والتقارير غير الصحيحة والتفكير بالإستقالة إذا لم يتمكن من ذلك. وتقسم الإجراءات الوقائية للتعامل مع هذه التهديدات إلى ما يلي:

1. **الإجراءات الوقائية التي تتضمنها المتطلبات المهنية أو التشريعية أو الأنظمة:**
   - متطلبات التعليم والتدريب والخبرة اللازمة لمزاولة العمل كمحاسب.
   - متطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة.
   - أنظمة الحوكمة.
   - المعايير المهنية لأداء المهمة (كمتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تحدد المعالجات المحاسبية والسياسات المقبولة).
   - آليات المراقبة والتأديب التي تتضمنها المهنة والأنظمة.
   - مراجعة طرف ثالث للإجراءات والنتائج التي يصل إليها المحاسب.
2. **الإجراءات الوقائية في بيئة العمل:**
   - الأنظمة الرقابية لدى الشركة أو غيرها من الهياكل الرقابية.
   - الأخلاقيات والسلوكيات المحددة والمتبعة لدى الشركة.
   - إجراءات التوظيف لدى الشركة التي تؤكد على أهمية تعيين موظفين أكفاء ذوي قدرات عالية.
   - أنظمة الرقابة الداخلية الفعّالة.
   - عمليات التأديب وأنظمة العقوبات المناسبة.
   - القيادة التي تشدد على أهمية السلوك الأخلاقي والتوقع بأن يتصرف الموظفون بطريقة أخلاقية.
   - سياسات وإجراءات رقابة جودة أداء الموظفين.
   - إبلاغ سياسات وإجراءات الشركة لكافة الموظفين في الوقت المناسب، بما في ذلك التعديلات التي تطرأ عليها، مع التدريب والتعليم المناسب والمستمر على مثل هذه السياسات والإجراءات.
   - سياسات وإجراءات تشجيع الموظفين على إبلاغ أية مسائل أخلاقية تقلقهم إلى

المستويات العليا ضمن المؤسسة التابعين لها دون خوف من العقاب.

- إستشارة محاسب مهني آخر مناسب عند الحاجة (مع مراعاة مبدأ السرية).

3.3.3 حالات خاصة لقواعد السلوك المهني الأخلاقي للمحاسبين

1. **التضاربات المحتملة:** قد تتعارض أحياناً مسؤوليات المحاسب للإلتزام بالمتطلبات المهنية مع مصالح الشركة التي يعمل لها وبالتالي قد يتعرض لضغط صريح أو ضمني من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو أي من المسؤولين في الشركة للقيام بما يلي:
   - فعل مناقض للقانون أو الأنظمة.
   - فعل مناقض للمعايير الفنية أو المهنية.
   - تسهيل إستراتيجيات إدارة الأرباح غير الأخلاقية أو غير القانونية.
   - تعمد تضليل الآخرين كالمدقق الخارجي أو المقرضين (بما في ذلك التضليل عن طريق البقاء صامتاً) .
   - إصدار أو الإرتباط بتقرير مالي أو غير مالي يشوه الحقائق بشكل مادي، بما في البيانات المتعلقة بما يلي على سبيل المثال:
     - البيانات المالية.
     - الإقرار الضريبي.
     - الإلتزام القانوني.
     - التقارير المطلوبة من قبل منظمي سوق الأوراق المالية.

في مثل هذه الحالة ينبغي تطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة لتجنب التهديدات والضغوط أعلاه، وقد تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

- الحصول على المشورة حيثما كان مناسباً سواء من أشخاص من داخل الشركة أو من مستشار مهني مستقل أو هيئة مهنية ذات صلة.
- القيام بإجراءات رسمية لتسوية النزاعات داخل الشركة.

2. **العمل وفق المعرفة والخبرة**
   - يجب على المحاسب مراعاة قبول المهام التي تتناسب مع معرفته وخبرته، وأن لا يبالغ في تحديد قدراته وتضليل رب العمل عمداً.
   - يجب على المحاسب اللجوء إلى الإستشارة والمساعدة من قبل الخبراء في الحالات التي تستدعي ذلك.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (إختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إن المبدأ الأساسي لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب المهني في الممارسة العامة هو:

أ. الكفاءة المهنية. ب. الموضوعية.

ج. الاستقلالية. د. جميعها لها نفس الأهمية.

2. قد تختلف بعض السلوكيات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين من دولة لأخرى بسبب:

أ. إختلاف المعايير المحاسبية. ب. إختلاف السياسات المحاسبية.

ج. إختلاف الثقافات واللغات والقوانين د. جميع ما ذكر

3. يقصد بالسلوك المهني:

أ. الكفاءة المهنية.

ب. الحفاظ على سرية المعلومات.

ج. الأمانة عند القيام بالخدمات المهنية.

د. العمل بطريقة تحافظ على سمعة المهنة وأخلاقياتها.

4. أي العبارات التالية صحيحة:

أ. تنطبق نفس أخلاقيات المهنة على كل من المحاسب والمدقق.

ب. لا تشترط الاستقلالية في عمل المحاسب.

ج. لا تشترط الاستقلالية في عمل المدقق.

د. جميع ما ذكر.

5. من الأمثلة على تهديدات التأييد:

أ. وجود علاقة تجارية. ب. قبول هدايا مادية.

ج. قبول هدايا غير مادية. د. لا شيء مما ذكر.

6. تقع مسؤولية محتويات الإقرار الضريبي بشكل أساسي على:

أ. المحاسب المهني. ب. العميل.

ج. المدقق. د. جميع ما ذكر.

7. يتم الحصول على الكفاءة المهنية عن طريق:

أ. الشهادات العلمية. ب. الخبرة العملية.

ج. الشهادات المهنية. د. جميع ما ذكر.

8. من الحالات التي قد تفقد المدقق إستقلاليته:

أ. التدقيق على شركة يمتلك فيها أسهم قيمتها متدنية.

ب. التدقيق على شركة تماثل أنشطتها التجارية أنشطة شركة يشكل المدقق عضواً في مجلس إدارتها.

ج. إعداد البيانات المالية لشركة تدقق من شركة تدقيق أخرى.

د. التدقيق على شركة لسنتين متتاليتين.

9. أي من التالية لا يعتبر من التهديدات للمبادئ الأساسية للمحاسب المهني:

أ. تهديد المصلحة الشخصية. ب. تهديد التأييد.

ج. تهديد الموضوعية. د. تهديد التآلف.

10. المحاسب المهني في قطاع الأعمال هو:

أ. المحاسب الذي يشارك في إعداد البيانات المالية.

ب. المحاسب الذي يقوم بتدقيق البيانات المالية.

ج. المحاسب الذي يقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات المالية المفيدة لإتخاذ القرارات.

د. (أ + ج).

11. من الإجراءات الوقائية على مستوى بيئة العميل:

أ. متانة نظام الرقابة الداخلية.

ب. المتطلبات المهنية في معايير التدقيق الدولية.

ج. ما تسمح به التشريعات من ممارسات.

د. تدريب الموظفين في شركة التدقيق على سياسات أخلاقيات العمل.

12. يقصد بالموضوعية:

أ. العدالة وعدم التحيز. ب. العدالة والأمانة.

ج. حسن أداء المهام. د. جميع ما ذكر.

13. تهدف قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إلى:

أ. زيادة ثقة المستخدمين لنتائج أعمال المحاسبين المهنيين.

ب. فرض السلوكيات الواجب إتباعها من قبل المحاسبين المهنيين.

ج. نشر أخلاقيات جيدة في المجتمع.

د. توثيق الأخلاقيات التي يسعى الإتحاد الدولي للمحاسبين لتثبيتها.

14. ما هو الإجراء الوقائي المناسب عند وجود ضغوطات من العميل لتخفيض إجراءات عمل المدقق من خلال تخفيض الأجور:

أ. أن يقبل المدقق ذلك مع تقليل إجراءاته الأقل أهمية مقارنة مع باقي الإجراءات.

ب. أن يقبل المدقق ذلك مع عدم تعديل الإجراءات اللازمة حتى لو كانت الأتعاب منخفضة جداً.

ج. رفض القيام بمهمة التدقيق.

د. زيادة قيمة الأتعاب لتخفيضها لاحقاً إلى المستوى المطلوب عند مساومة العميل.

15. أي من التالية ليست من الأمثلة على تهديدات المضايقة:

أ. تهديد شركة التدقيق بالطرد أو الفصل من عملية التدقيق.

ب. تهديد شركة التدقيق بعدم التجديد والإستبدال.

ج. تهديد شركة التدقيق بالمقاضاة إذا أصدرت رأي معين.

د. تهديد شركة التدقيق بعدم تزويدها ببيانات مطلوبة.

16. ينبغي على شركات التدقيق تجنب:

أ. الأتعاب المشروطة.

ب. قبول أتعاب أقل من الآخرين.

ج. الأتعاب المحسوبة وفقاً للجهد.

د. الأتعاب المحسوبة وفقاً لساعات العمل.

الإجابات الصحيحة للتمرين الأول:

.1	.2	.3	.4	.5	.6	.7	.8
ج	ج	د	ب	د	ب	د	ب
.9	.10	.11	.12	.13	.14	.15	.16
ج	د	أ	أ	أ	ج	د	أ

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض الحالات التي قد تشكل تهديداً لإلتزام المدقق بالمبادئ الأساسية:

1. أن تكون الرسوم (أتعاب عملية التدقيق) مشروطة بنتائج التدقيق.
2. أن يتم تدقيق بيانات مالية معدّة من قبل شركة التدقيق نفسها.
3. إرتباط طويل الأجل بين مدقق رئيسي في فريق التدقيق والعميل.
4. أن يكون أحد أعضاء فريق التدقيق حتى وقت قريب مديراً أو مسؤولاً لدى العميل.
5. أن شركة التدقيق تقدم خدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر في البيانات موضوع التدقيق.
6. وجود مخاوف لدى شركة التدقيق من فقدان عميل مهم.

7. أن يكون أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل مسؤولاً في شركة التدقيق حتى وقت قريب.
8. تأييد شركة التدقيق عملية إصدار الأسهم للعميل.
9. دخول المدقق في مفاوضات توظيف لدى العميل.
10. أن تعمل شركة التدقيق كمحامي للعميل في قضايا ونزاعات مع الغير.
11. يرتبط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع مسؤول لدى العميل.
12. الضغط على المدقق لقبول ممارسة محاسبية ما من موظف لدى العميل بداعي الخبرة الأعلى.

المطلوب: بيان نوع التهديد الذي تشكله كل حالة.

التمرين الثالث:

قد يتعارض ولاء المحاسب للمنشأة التي يعمل بها مع إلتزامه بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة، بحيث قد يتطلب حصول الشركة على قرض بنكي أن يتم تعديل البيانات المالية لتعكس مؤشرات أفضل.

المطلوب: أجب عن الفقرات التالية:

1. ما هو السلوك الواجب إتباعه في هذه الحالة؟
2. إذا أصرت الإدارة على التعديل، كيف يتصرف المحاسب؟
3. هل يفضل الحصول على إستشارة خارجية لقبول أو رفض طلب الإدارة في مثل هذه الحالة؟ لماذا؟

التمرين الرابع:

تم تكليف شركة تدقيق من قبل شركة مساهمة التدقيق على بياناتها المالية لأول مرة بدلاً من المدقق السابق. أجب عن الإستفسارات التالية:

1. ما نوع المعلومات التي يجب التحري عنها لتحديد وجود أي تهديدات تآلف؟
2. ما نوع المعلومات التي يجب التحري عنها لتحديد وجود أي تهديدات على الكفاءة المهنية؟
3. ما هي الإعتبارات الأساسية التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد الأتعاب؟
4. إذا كانت هذه الشركة منافس رئيسي لعميل آخر وبينهما خلافات حول البيانات موضوع التدقيق، ما هو نوع التهديد الموجود؟ وما هي الإجراءات الوقائية الواجب إتباعها؟




1234567890